



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-10-2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Αριθμός απόφασης: 3213

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 ισχύ.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29-4-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου ΝΟΜΟΥ, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		26-1-2021	Εισόδημα	2013	15.363,32€
2		26-1-2021	Εισόδημα	2014	17.232,32€
3		26-1-2021	Εισόδημα	2015	9.784,57€
4		26-1-2021	Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.	2014, 2015	30.000,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

- 5.** Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), φορολογικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015, αντίστοιχα καθώς και την πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., χρήσεων 2014 και 2015, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26-1-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-4-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα και στον σύζυγό της του με ΑΦΜ διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 6.825,64€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 7.648,13€ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 889,55€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα και στον σύζυγό της του με ΑΦΜ διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.161,59€, πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.580,80€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 489,93€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα και στον σύζυγό της του με ΑΦΜ διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.387,61€, πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 3.193,81€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 203,15€.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π., χρήσεων 2014-2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 30.000,00€.

Ιστορικό

Αρχικά η αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας καθώς και εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) και του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Βάσει της ανωτέρω αρχικής εντολής

ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ είχε προβεί στην έκδοση των κάτωθι καταλογιστικών πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		4-12-2019	Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.	2014, 2015	30.000,00€
2		4-12-2019	Εισόδημα	2013	8.261,80€
3		4-12-2019	Εισόδημα	2014	6.322,70€
4		4-12-2019	Εισόδημα	2015	7.888,88€

καθώς και της από 4-12-2019 έκθεσης ελέγχου.

Έπειτα, η προσφεύγουσα άσκησε κατά των ως άνω πράξεων την με αριθ. πρωτ./ 9-1-2020 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθ. 1991/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Κατόπιν της ανωτέρω Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ προέβη στην έκδοση της με αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας έκδοσης μίας ενιαίας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε συμμόρφωση με την με την με αριθ. 1991/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Συνεπεία της ανωτέρω εντολής ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π., αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Κατόπιν έκδοσης της με αριθ. 1991/2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., επί της με αριθ. πρωτ./ 9-1-2020 αρχικής ενδικοφανούς προσφυγής, εφαρμογή έχουν τα όσα αναφέρονται στην με αριθ. πρωτ. Ε.2115/ 24-7-2020 Εγκύκλιο της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης – Δ/νσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α'.
2. Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ.2 του Συντ/τος).
3. Ένσταση παραγραφής, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα.
4. Πλημμελής – λανθασμένη και άκυρη – αυθαίρετη η επιβολή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.
5. Πλημμελής – λανθασμένη και άκυρη – αυθαίρετη η επιβολή διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π..

6. Αναφορικά με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων το πρόστιμο της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. έχει καταργηθεί και επιπλέον δεν εφαρμόστηκαν οι μεταβατικές διατάξεις του ν.4337/2015.
7. Αντισυνταγματικότητα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 (ΧΡΗΣΗΣ 2013) ΚΑΙ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 6 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. *Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*

...

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. *Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.*

...

2. *Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:*

α) ...

β) ...,

γ) *εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. ...».*

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, εκδόθηκαν βάσει της από 26-1-2021 οικείας έκθεσης ελέγχου, σε συμμόρφωση με την με αριθ. 1991/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η οποία εκδόθηκε την **30-9-2020**, απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ την 15-10-2020 με το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 έγγραφο γνωστοποίησης της υπηρεσίας μας και τεκμαίρεται ότι αυτή γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή την **30-10-2020**.

Επειδή, οι αρχικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμων, αντίστοιχα, είχαν εκδοθεί εντός της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής, ήτοι την 4-12-2019.

Επειδή, αναφορικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση νέων πράξεων παρατείνεται για ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της με αριθ. 1991/2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ήτοι έως την **30-10-2021**.

Επειδή, αναφορικά με την προσβαλλόμενη πράξη, φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση νέων πράξεων παρατείνεται για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση της με αριθ. 1991/2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αριθ. πρωτ. / 9-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι έως την **30-9-2021**

Επειδή, οι κάτωθι προσβαλλόμενες πράξεις:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1		26-1-2021	Εισόδημα	2013
2		26-1-2021	Εισόδημα	2014
4		26-1-2021	Κ.Φ.Α.Σ.- Ε.Λ.Π.	2014, 2015

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ εκδόθηκαν την **26-1-2021**, ήτοι εμπρόθεσμα.

Ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής που επικαλείται η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, απορρίπτεται ως αβάσιμη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. Ε.2115/ 24-7-2020 ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ – Δ/ΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΆΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ – ΤΜΗΜΑ Α΄

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν τυγχάνει εφαρμογής η με αριθ. πρωτ. Ε.2115/ 24-7-2020 Εγκύκλιος της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης – Δ/νσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α΄ καθώς οι ως άνω εκδοθείσες – προσβαλλόμενες πράξεις είναι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και όχι διοικητικού.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου-κλήση» του ν.2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45) ορίζεται ότι: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις των παραγράφων 8-10 του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013), ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.*

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» αναφέρεται ότι: *«Β. Λοιπά θέματα*

1. Είναι γνωστό ότι η προθεσμία για την επανέκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης που ακυρώθηκε, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οριζόταν ρητά στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (ισχύς για φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως 31-12-2013). Σημειώνεται ότι με την οριζόμενη στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 προθεσμία ως προς το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου, μετά την ακύρωση, για τυπικούς λόγους, του αρχικού φύλλου

ελέγχου, το σχετικό ζήτημα ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά, διασφαλιζομένων απολύτως των συμφερόντων του Δημοσίου (σχετ. ΣΤΕ 5014/1995, ΔΠΡ ΡΟΔ 259/2010).

Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 (1-1-2014) ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ συμμορφούμενη με την με αριθ. 1991/2020 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προέβη σε επανάληψη διαδικασίας με σκοπό την έκδοση μίας ενιαίας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδίδοντας την με αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, συνεπεία της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π., αντίστοιχα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, όπως αυτές αναλύονται στην από 26-1-2021 οικεία έκθεση ελέγχου δεν μεταβλήθηκαν σε σχέση με την από 4-12-2019 αρχική έκθεση ελέγχου και υφίστανται ως έχουν.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παράβασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΛΗΜΜΕΛΗ – ΛΑΘΑΣΜΕΝΗ ΚΑΙ ΑΚΥΡΗ – ΑΥΘΑΙΡΕΤΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 « Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17), 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 τη 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) ...

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. ...

β) ...

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

Επειδή, ειδικότερα, κατ' επίκληση και εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως γενικά έξοδα διαχείρισης, τα οποία, δυνάμει της ως άνω διάταξης του ΚΦΕ, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην εν γένει βελτίωση της απόδοσης της επιχείρησης (βλ. ΣΤΕ 650/2005 κ.ά.). Οι δαπάνες αυτές θεωρείται ότι έχουν πραγματοποιηθεί και μπορούν, επομένως, να αφαιρεθούν, εφόσον οι σχετικές απαιτήσεις κατά της επιχείρησης είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, άσχετα από το χρόνο εξόφλησής τους (ΣΤΕ 1170/2007, 4118/1997, 3252/1992). Η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση ορισμένης δαπάνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης ως παραγωγική, εφόσον διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί, κατά κοινή πείρα, είτε ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 1353/2014, 2963/2013).

Εξάλλου, όπως είναι γνωστό, η φορολογική αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον παραγωγικό ή μη χαρακτήρα της δαπάνης, εάν δηλαδή αυτή έγινε στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, δεν μπορούν, όμως, να ελέγξουν τη σκοπιμότητα και το «προσήκον» μέτρο στο οποίο χρειαζόταν να γίνει η δαπάνη, εφόσον δεν αμφισβητείται ότι η επιχείρηση υποβλήθηκε πράγματι σε αυτήν (ενδεικτικά ΣΤΕ 2383/68, 600/70, 3110/73, 3122/74, 197/76, 3306/76, 1293/88, 3040/81, 1670/83, 2104/84).

Σύμφωνα και με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ, για να αναγνωρισθεί φορολογικώς η έκπτωση μίας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, πρέπει η δαπάνη αυτή να είναι:

- πραγματική και όχι εικονική (ΣΤΕ 237/88, 769/91).

- να αφορά σε συναλλαγή με πρόσωπα όχι φορολογικώς άγνωστα (όχι εικονικά) (ΣΤΕ 690/88, 692/88 7μελούς, 958/92, 1634/94, 1217-20/95, 3198/96).
- να προκύπτει από δικαιολογητικά της λογιστικής εγγραφής στα βιβλία (ΣΤΕ 1967/80, 574/86, 237/88, 2968-72/88).
- να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη (ΣΤΕ 334/56, 798/62, 4209/85, 2968/88) και
- να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις νόμων (ΣΤΕ 1966/80, 3219-20/80).

Εξ' αντιδιαστολής, δεν δύναται να απορρίπτεται μία δαπάνη ως μη παραγωγική, με μόνη αιτιολογία το ύψος αυτής, όταν από τη δαπάνη αυτή εξαρτάται η συνέχιση λειτουργίας της επιχείρησης και η επίτευξη του κερδοσκοπικού της σκοπού. Στο ίδιο πλαίσιο, δεν μπορεί να απορρίπτεται μία δαπάνη που πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές.

Ενδεικτικά και μεταξύ άλλων, ως προς την έννοια της παραγωγικότητας των δαπανών και την αναγνώριση αυτών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έχουν κριθεί και γίνει δεκτά τα ακόλουθα (περιπτωσιολογικά):

➤ Ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (ΣΤΕ 3580/86).

➤ Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αρκεί, καταρχήν, εν όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών της εκάστοτε περιπτώσεως, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της. *Δεν απαιτείται δε να διαπιστωθεί ότι, συνεπεία αυτής, αυξήθηκαν πράγματι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα έσοδα και προωθήθηκαν οι εργασίες της επιχείρησης, διότι τούτο θα οδηγήσει σε ανεπίτρεπτο έλεγχο της σκοπιμότητας της δαπάνης από τη φορολογική αρχή* (ΣΤΕ 2142/87).

➤ Η κρίση του σκόπιμου της πραγματοποιήσεως της δαπάνης ανήκει στον επιχειρηματία φορολογούμενο και δεν υπόκειται στον έλεγχο της φορολογικής αρχής και των φορολογικών δικαστηρίων, *εκτός αν αποδεικνύεται δια συγκεκριμένων στοιχείων, η προσαγωγή των οποίων βαρύνει τη φορολογούσα αρχή, ότι δεν έλαβε χώρα η πραγματοποίηση της δαπάνης ή ότι εγένετο αυτή για άλλη αιτία* (ΣΤΕ 1513/68 και Φορ. Εφετ. 4733/70).

➤ Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 3727/1990 και 1823/1994).

➤ Για την αναγνώριση μιας δαπάνης δεν απαιτείται σύμβαση (ΣΤΕ 806/1998).

Ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως 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 επιτρεπόμενου 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. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 «Προσδιορισμός εισοδημάτων από επιχειρήσεις» του ν.4110/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 «Έναρξη ισχύος» του ν.4110/2013 ισχύει ότι: «1. **Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) Των άρθρων 1** (παράγραφοι 1 και 2), 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1,2,3,5,6,13,18,21,28,29,30,32,33,35,36,37,40 και 45), **4**, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2,5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2,11,12,16, 24, 30 και 31) **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 «Εισόδημα και απόκτησή του» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρίνόμενο έτος, ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού,

τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

2. Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται: ...

γ) Σε αντιπροσώπους επαγγελματικών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενικής.

...

7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελεύθεριου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία.

Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διάρκειας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματος τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξης του.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013, ο οποίος ισχύει από 1-1-2014 και εφεξής, ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/ 8-10-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)» αναφέρεται ότι: «4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης

βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του Ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.

Τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες στο Ελληνικό Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξης του, όπως οριζόταν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 «Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα» 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ. Ο φόρος παρακρατείται από τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία, κατά την καταβολή των αμοιβών, ανεξαρτήτως του εκδιδόμενου στοιχείου που ορίζεται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικον. έτους 2014 αναφέρεται ότι: «Κωδικοί 605-606.

Συμπληρώνονται τα ποσά των φόρων που παρακρατήθηκαν για τα εισοδήματα που περιλαμβάνονται στους κωδικούς 501 έως 508 και 511-512 του πίνακα 4Δ, εφόσον υπάρχουν σχετικές βεβαιώσεις, εκτός αυτών (των ποσών του φόρου) που γράφτηκαν στους κωδικούς 601-602. Επίσης, το ποσό της παρακράτησης φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται στους δικηγόρους από τους οικείους δικηγορικούς συλλόγους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 «Εφαρμογή μηχανισμού αυτόματης επιστροφής» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. 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 πιστοποίηση 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 είσπραξη του κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε..

2. Ως βάση υπολογισμού του ποσού επιστροφής που αντιστοιχεί, ανά μήνα, σε κάθε συμβεβλημένο πάροχο χρησιμοποιείται ο μηνιαίος λογαριασμός που αυτός υποβάλλει στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., έναντι των παρεχόμενων, για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, υπηρεσιών υγείας στους ασφαλισμένους του.

Δεν αναγνωρίζονται και δεν αποζημιώνονται από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δαπάνες που υποβάλλονται σε αυτόν μετά την 20ή έκαστου ημερολογιακού μήνα.

Ως ημερομηνία υποβολής των δαπανών Ιουλίου του έτους 2013 και των πρώτων έξι (6) μηνών του έτους 2013 ορίζεται η 20ή Σεπτεμβρίου 2013. Με αποφάσεις του Υπουργού Υγείας, οι προθεσμίες του παρόντος άρθρου δύνανται να παρατείνονται.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Δ12Α 1054299 ΕΞ 26.3.2014 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως 2013 των ελευθέρων επαγγελματιών» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 4 του άρθρου 49 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι 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. 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 και το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

2. Με τις διατάξεις της υποπερ. εε' της παρ. α' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της παρ.45 του άρθρου 3 του ν.4110/2013 και έχουν εφαρμογή από το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά ορίζεται, ότι 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 άρθρο 30, των γενικών εξόδων διαχείρισης, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β, στα οποία περιλαμβάνονται και το ποσό 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.

3. Σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1191/12-8-2014 με θέμα: «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» αναφέρεται ότι: «Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1.01.2014, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας διαρκείας, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, 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).

5. 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 έγγραφά μας).

6. 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).

7. 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.

...

Γ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. 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.

2. 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, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1052893 ΕΞ 2016/4.4.2016 με θέμα «Χρόνος φορολόγησης και φορολογική μεταχείριση των claw back και rebate ιατρού που έχει σύμβαση με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.» απόφασης του Υφυπουργού Υγείας αναφέρεται ότι: «1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ.1223/8.10.2015 ερμηνευτική εγκύκλιο των ως άνω διατάξεων, τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994. Επίσης, σύμφωνα με την προηγούμενη εγκυκλιό μας, τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες στο Ελληνικό Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξής του, όπως οριζόταν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

2. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκυκλιό μας, οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1191/12.8.2014 αναφορικά με την 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, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής 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.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι εφόσον οι εκκαθαρίσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εκδόθηκαν σε χρόνο πριν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογικού έτους 2015, έχετε τη δυνατότητα να λάβετε υπόψη σας τα στοιχεία αυτά, έτσι ώστε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 να έχουν αφαιρεθεί τα ποσά claw back και rebate που αφορούν το έτος αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Υ9/οικ. 39255/5.5.2014 «Αντικατάσταση της υπ' αριθ. οικ. 77307/22.08.2013 απόφαση του Υπουργού Υγείας (ΦΕΚ Β' 1789) «Μηχανισμός αυτόματων επιστροφών («claw back») έτους 2013 δαπανών νοσηλείας, διαγνωστικών εξετάσεων και φυσικοθεραπείας» αναφέρεται ότι: «1. Η μηνιαία δαπάνη του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) για ιδιωτικές κλινικές, νοσοκομεία, κέντρα αποκατάστασης, ψυχιατρικές κλινικές, κέντρα αιμοκάθαρσης, κάθε άλλης ιδιωτικής ή ειδικού καθεστώτος μονάδας παροχής υπηρεσιών υγείας (κάθε είδους) ιδιωτικών διαγνωστικών κέντρων και εργαστηρίων φυσιοθεραπευτών και των υπολοίπων συμβεβλημένων ιδιωτών παροχών 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 (ΚΑΕ) 0673.01 και 0671.01 για το 2013. Συγκεκριμένα ο προϋπολογισμός της δαπάνης του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για το 2013, δεν μπορεί να υπερβεί στον ΚΑΕ 0673.01 το ποσό των 560 € εκατομμυρίων (συμπεριλαμβανομένου του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) και στον ΚΑΕ 0671.01 το ποσό των 370 € εκατομμυρίων (συμπεριλαμβανομένου του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας).

Το υπερβάλλον ποσό αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους των ανωτέρω υπηρεσιών υγείας.

2. Το ανωτέρω υπερβάλλον ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση και καταβάλλεται από τους ως άνω συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, εντός μηνός από την έγγραφη ατομική ειδοποίησή τους, σε λογαριασμό τραπέζης που θα υποδείξει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Σε περίπτωση απράκτου παρελεύσεως της ως άνω προθεσμίας, το Διοικητικό Συμβούλιο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. αναστέλλει αυτοδικαίως και αζημίως ως προς αυτόν, τη σύμβαση του συμβεβλημένου παρόχου με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., για το χρονικό διάστημα μέχρι την καταβολή του συνολικού οφειλομένου ποσού εντόκως από αυτόν (πάροχο) του ποσού ή την είσπραξη του κατά τις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.).

3. Ως βάση υπολογισμού του ποσού επιστροφής που αντιστοιχεί, ανά μήνα, σε κάθε συμβεβλημένο πάροχο χρησιμοποιείται ο μηνιαίος λογαριασμός που αυτός υποβάλλει στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., έναντι των παρεχόμενων για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα υπηρεσιών υγείας στους ασφαλισμένους του. Δεν αναγνωρίζονται και δεν αποζημιώνονται από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δαπάνες που υποβάλλονται σε αυτόν μετά την πάροδο είκοσι (20) ημερών από τη λήξη έκαστου ημερολογιακού μήνα.

4. Το συνολικό ποσό της επιστροφής («claw back») υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση, στη βάση της διαφοράς ανάμεσα στην προϋπολογισμένη και την πραγματική δαπάνη, που προκύπτει από την

αιτούμενη από τους παρόχους δαπάνη, αφού αφαιρεθούν τυχόν επιστροφές («rebates»), τυχόν άλλες εκπτώσεις, σφάλματα και μη αποδεκτές δαπάνες κατά το χρόνο υπολογισμού.

Το οριστικό ποσό της επιστροφής («claw back») υπολογίζεται επί εκκαθαρισμένων οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προς τους συμβεβλημένους παρόχους, που δημιουργήθηκαν εντός του ιδίου έτους (2013).

Το ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πάροχο υπολογίζεται ανάλογα με το μερίδιο του στο σύνολο της τελικής δαπάνης της αντίστοιχης κατηγορίας παρεχόμενης υπηρεσίας, σταθμιζομένων των τυχόν μη αποδεκτών δαπανών.

5. Ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δύναται να συμψηφίζει το παραπάνω πόσο με ισόποση οφειλή του προς τους αναφερόμενους στην προηγούμενη παράγραφο ιδιώτες παρόχους για την παροχή από αυτούς προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. υπηρεσιών υγείας. Ο συμψηφισμός αρχικά γίνεται μεταξύ των ως άνω επιστρεφόμενων ποσών και των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προς τους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, που δημιουργήθηκαν εντός του ιδίου (2013) ή/ και του προηγούμενου έτους (2012).

Ο οριστικός και τελικός συμψηφισμός γίνεται μεταξύ επιστρεφόμενων ποσών από τους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας και εκκαθαρισμένων οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

6. Η απόφαση έχει αναδρομική ισχύ από 1-1-2013 και διάρκεια έως και 31-12-2013, με την εξαίρεση του εδαφίου β' της παραγράφου 3 της παρούσας, η οποία ισχύει από τη δημοσίευση του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013).

Η αριθ. Υ9/οικ. 77307/14.8.2013 απόφαση του Υπουργού Υγείας παύει να ισχύει.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 4-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ο έλεγχος από το άθροισμα των Α.Π.Υ. και των αμοιβών που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), προσδιόρισε έσοδα, συνολικού ποσού 35.959,06€, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- Καθαρό ποσό αμοιβών, συνολικού ποσού 29.494,55€ με παρακρατηθέν ποσό 20% επ' αυτού, ήτοι αξίας 5.898,92€, σύμφωνα με την από 26-3-2014 βεβαίωση παρακρατηθέντος φόρου του Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

- Α.Π.Υ. (No-.....), συνολικού ποσού 6.464,51€.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του από 20-11-2014 υποβληθέντος εντύπου Ε3, δήλωσε στον κωδικό 518 (Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος) του εντύπου Ε1, της με αριθ./2014 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), ποσό 30.546,85€ και στον κωδικό 606 (Φόροι 20% ... που παρακρατήθηκαν), ποσό 5.898,92€.

Ως εκ τούτου, κατόπιν των ανωτέρω, η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), ανήλθε σε ποσό 5.412,21€ (35.959,06€ -30.546,85€).

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, από το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκαν στην προσφεύγουσα από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. οι αναλυτικές καταστάσεις παραστατικών βοηθ.

Λογιστικής και ταμειακών παραστατικών ετών 2012-2018, διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια:

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 145,41€, με αιτιολογία «REBATE ΓΙΑ ΕΤΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ 2013».
- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 7.245,80€, με αιτιολογία «CLAWBACK ΓΙΑ ΕΤΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ 2013».

Επειδή, από τα βιβλίο εσόδων-εξόδων που προσκόμισε η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια:

- Το με αριθ./2013 Πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 213,35€, με αιτιολογία «Πιστωτικό Τιμολόγιο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.».
- Το με αριθ./2013 Πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 16,75€, με αιτιολογία «Πιστωτικό Τιμολόγιο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.».

Επειδή, ο παρακρατούμενος φόρος εκπίπτει από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος και σε καμία περίπτωση δεν αφαιρείται άμεσα στο έντυπο Ε3 από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1191/12-8-2014, αναφορικά με την 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, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής 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.

Επειδή, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια αφορούν την χρήση 2013 και ως εκ τούτου, πρέπει να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013.

Ως εκ τούτου, η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), ανέρχεται σε ποσό -2.209,10€ (35.959,06€ -30.546,85€ - 145,41€ - 7.245,80€ - 213,35€ - 16,75€), ήτοι η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα, ποσού 30.546,85€, ενώ βάσει των ανωτέρω όφειλε να δηλώσει ακαθάριστα έσοδα, ποσού 28.337,75€ (30.546,85€ – 2.209,10€).

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην από 26-1-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, αναφορικά με τις μη εκπιπόμενες δαπάνες, ποσού 8.586,01€, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως εκ τούτου, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) υπολογίζεται ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	30.546,85€
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	30.546,85€

ΔΑΠΑΝΕΣ	
Δηλωθείσες δαπάνες χρήσης	20.766,92€
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	8.586,01€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	12.180,91€

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	30.546,85€
Σύνολο δαπανών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	12.180,91€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	18.365,94€

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011 (ΦΕΚ Α'152) ορίζεται ότι: «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.».

- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2014 & 2015

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 22 του

ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «1. 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 εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: ...

δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%).».

Επειδή, με τις οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 και 2015, αντίστοιχα, αναφέρεται ότι: «Κωδικοί 605-606

Αναγράφονται τα ποσά των φόρων που παρακρατήθηκαν για τα αντίστοιχα εισοδήματα επιχειρηματικής δραστηριότητας που περιλαμβάνονται στους κωδικούς 425-426, 403-404, 409-410 του υποπίνακα Γ2, εφόσον υπάρχουν σχετικές βεβαιώσεις».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 26-1-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ο έλεγχος από το άθροισμα των Α.Π.Υ. και των αμοιβών που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., το φορολογικό έτος 2014, προσδιόρισε έσοδα, συνολικού ποσού 17.831,20€, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- Ακαθάριστες αποδοχές, συνολικού ποσού 14.575,94€, σύμφωνα με την από 11-2-2015 κατάσταση κρατήσεων τιμολογίων προμηθευτών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

- Α.Π.Υ., συνολικού ποσού 3.255,26€.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του από 3-9-2015 υποβληθέντος εντύπου Ε3, δήλωσε στον κωδικό 426 (Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) του εντύπου Ε1, της με αριθ./2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, ποσό 6.746,45€ και στον κωδικό 606 (Φόροι 20% ... που παρακρατήθηκαν), ποσό 2.219,88€.

Επειδή, ο παρακρατούμενος φόρος εκπίπτει από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος και σε καμία περίπτωση δεν αφαιρείται άμεσα στο έντυπο Ε3 από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων.

Ως εκ τούτου, διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, φορολογικού έτους 2014, ποσού 11.084,75€ (17.831,20€ -6.746,45€).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής, διαπιστώθηκε ότι με βάση το βιβλίο εσόδων-εξόδων, φορολογικού έτους 2015, εκδόθηκαν οι με Νο. – Α.Π.Υ., συνολικού ποσού 10.460,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του από τάδε υποβληθέντος εντύπου Ε3, δήλωσε στον κωδικό στον κωδικό 426 (Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) του εντύπου Ε1, της με αριθ. /2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, ποσό 9.915,00€.

Επειδή, ο παρακρατούμενος φόρος εκπίπτει από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος και σε καμία περίπτωση δεν αφαιρείται άμεσα στο έντυπο Ε3 από το ποσό των ακαθάριστων εσόδων.

Ως εκ τούτου, διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, φορολογικού έτους 2014, ποσού 545,00€ (10.460,00€ -9.915,00€).

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην από 26-1-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, αναφορικά με την διαπίστωση της αποκρυβείσας αξίας των 135 μη εκδοθέντων Α.Π.Υ., ποσού 6.276,15€, φορολογικού έτους 2014 και της αποκρυβείσας αξίας των 207 μη εκδοθέντων Α.Π.Υ., ποσού 19.162,00€, φορολογικού έτους 2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού του ποσού της απόκρυψης φορολογητέας ύλης, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, αντίστοιχα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΟΤΙ ΤΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΗΣ ΠΕΡ. Θ' ΤΗΣ ΠΑΡ. 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Κ.Φ.Δ. ΕΧΕΙ ΚΑΤΑΡΓΗΘΕΙ ΚΑΙ ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΔΕΝ ΕΦΑΡΜΟΣΤΗΚΑΝ ΟΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ν.4337/2015

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ' και παράγραφος 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι: *«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:*

...

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό

έλεγχου, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «(Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «...II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

...

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

...

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 26-1-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ.-Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ διαπιστώθηκε η μη έκδοση 310 (τριακοσίων δέκα) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, αξίας μικρότερης των 5.000,00€ εκάστη, συνολικής αποκρυβείας αξίας 25.438,15€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6 και 7 του Κ.Φ.Α.Σ και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ αναφέρεται ρητά ότι: «Για την περίοδο από 17/10-31/12/2015, [...], δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, δηλαδή την περίπτωση της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις της».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, επιβλήθηκε πρόστιμο για την μη έκδοση αποδείξεων για το χρονικό διάστημα από 1/1/2014 έως 16/10/2015. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας νομικής οντότητας βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην από 26-1-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της Υπηρεσίας μας, όπως αυτές παρουσιάζονται στην με αριθ. 3212/2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, που αφορούν τον σύζυγο

της προσφεύγουσας, του με ΑΦΜκαι δεδομένου του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα υποβάλλει κοινή φορολογική δήλωση με τον σύζυγό της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 67 του ν.4172/2013, ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος, της επιεικέστερης κύρωσης όσο και της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. / 29-4-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

Α) Την τροποποίηση της κάτωθι οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1		26-1-2021	Εισόδημα	2013

Β) Την επικύρωση των κάτωθι οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μόνο ως προς την οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1		26-1-2021	Εισόδημα	2014
2		26-1-2021	Εισόδημα	2015

Και

Γ) Την επικύρωση της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1		26-1-2021	Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.	2014, 2015

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2021) Οικ. έτους 2014 (Χρήσης 2013)

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

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ της ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ	
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	30.546,85€
Σύνολο δαπανών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	12.180,91€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	18.365,94€

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ του συζύγου της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ	
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	21.650,24€
(Μείον) δαπάνες χρήσης	8.080,76€
Πλέον λογιστικές διαφορές	5.156,10€
ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	18.725,58€

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
A-B. Από ακίνητα	291,00		1.593,82		1.593,82		1.302,82
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις	51,35		51,35		51,35		0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	2.317,33	9.779,93	19.049,47	23.778,15	18.725,58	18.365,94	24.994,26
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							0,00
Συνολικό εισόδημα	2.659,68	9.779,93	20.694,64	23.778,15	20.370,75	18.365,94	26.297,08
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	2.659,68	9.779,93	20.694,64	23.778,15	20.370,75	18.365,94	26.297,08
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	5.056,47						-5.056,47
Άθροισμα	7.716,15	9.779,93	20.694,64	23.778,15	20.370,75	18.365,94	21.240,61
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994							0,00
Συνολικό Φορολογητέο εισόδημα	7.716,15	9.779,93	20.694,64	23.778,15	20.370,75	18.365,94	21.240,61
Φορολογητέο εισόδημα του συζύγου της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ							12.654,60
Φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας							8.586,01

Υπολογισμός φόρου

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β)+	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
-----	-----	-----	------------	--------------

	ΑΡΘΡΑ 1 & 2 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ που αναλογεί στον σύζυγο της προσφεύγουσας, ΤΟΥ με ΑΦΜ	3.101,89€*120% = 3.722,27€	3.101,89€ x 50% = 1.550,95€	94μήνες X 0,73% = 68,62% 3.101,89€ X 68,62% = 2.128,52€	1.550,95€+ 2.128,52€= 3.679,46€	3.679,46€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ που αναλογεί στην προσφεύγουσα	2.232,36€*120% = 2.678,84€	2.232,36€ x 50% = 1.116,18€	94μήνες X 0,73% = 68,62% 2.232,36€ X 68,62% = 1.531,85€	1.116,18€+ 1.531,85€= 2.648,03€	2.648,03€

Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013) της προσφεύγουσας

Σύνολο καθαρών κερδών παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	18.365,94€
Πλέον Αυτοτ. Φορ. Ποσά	0,70€
Πλέον Φορ. Αυτοτ. Φορ. Ποσών	0,12€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΘΑ ΕΠΙΒΛΗΘΕΙ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	18.366,76€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	1%
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	183,67€

Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013) του με ΑΦΜ

Σύνολο καθαρών κερδών παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	20.370,75€
Πλέον Αυτοτ. Φορ. Ποσά	3,22€
Πλέον Φορ. Αυτοτ. Φορ. Ποσών	0,54€
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΘΑ ΕΠΙΒΛΗΘΕΙ ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ	20.374,51€

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	2%
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	407,49€

2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. έτους 2014

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό στην υπόχρεη με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Ακίνητη περιουσία	285,00		1.337,96		1.196,89		911,89
Τόκοι	3,98	0,07	3,98	0,07	3,98	0,07	0,00
Μερίσματα							0,00
Δικαιώματα							0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	683,58		21.525,95	16.256,71	21.525,95	16.256,71	37.099,08
Από ελευθέρια επαγγέλματα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	972,56	0,07	22.867,89	16.256,78	22.726,82	16.256,78	38.010,97
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται		1.104,19		1.104,19		1.104,19	0,00
Υπόλοιπο	972,56	0,07	22.867,89	16.256,78	22.726,82	16.256,78	38.010,97
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	972,56	0,07	22.867,89	16.256,78	22.726,82	16.256,78	38.010,97
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας							0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							0,00
Συνολικά εισόδημα	972,56	0,07	22.867,89	16.256,78	22.726,82	16.256,78	38.010,97
Φορολογητέο εισόδημα του με ΑΦΜ							21.754,26
Φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας							16.256,71

Υπολογισμός φόρου

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Φορολογητέο εισόδημα	972,56	0,07	22.867,89	16.256,78	22.726,82	16.256,78	38.010,97
Φόρος κλίμακας	209,68	0,01	7.144,53	4.226,75	7.129,00	4.226,75	11.146,06
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	119,99	0,01		120,00		120,00	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00

Φόρος που αναλογεί							0,00
	89,69	0,00	7.144,53	4.106,75	7.129,00	4.106,75	11.146,06
Β. Μείον							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,40		0,40		0,40		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	3.042,00	2.219,88	3.042,00	2.219,88	3.042,00	2.219,88	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00
Μείωση επιστροφής φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-2.952,71	-2.219,88	4.102,13	1.886,87	4.086,60	1.886,87	11.146,06
Γ. Πλέον							0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-2.952,71	-2.219,88	4.102,13	1.886,87	4.086,60	1.886,87	11.146,06
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			3.527,42	2.053,38	3.519,66	2.053,38	5.573,04
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	130,00		457,36	162,57	454,54	162,57	487,11
Τέλος επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	-2.822,71	-1.569,88	8.086,91	4.752,82	8.060,80	4.752,82	17.206,21
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση			12.839,73		12.813,62		12.813,62
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	4.392,59						-4.392,59
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>	4.392,59		4.392,59		4.392,59		0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00		17.232,32		17.206,21		17.206,21
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στον με ΑΦΜ							10.883,51
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στην προσφεύγουσα							6.322,70

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	7.039,31		4.106,75		11.146,06
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					0,00
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	3.519,66		2.053,38		
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	7848,49%		100,00%		
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%		50%		
Πρόστιμο άρθρου 58	3.519,66		2.053,38		
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	100%		1,00		
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)	7.039,31		4.106,75		
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

**Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του με ΑΦΜ
φορ. έτους 2014**

Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης	22.726,89€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	2%
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	454,54€

3. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης / 2021) Φορ. έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό στην υπόχρεη με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ακίνητη περιουσία

Τόκοι

Μερίσματα

Δικαιώματα

Επιχειρηματική δραστηριότητα

Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
285,00		1.337,96		1.196,89		911,89
0,08	0,10	0,08	0,10	0,08	0,10	0,00
						0,00
						0,00
	1.063,43	4.415,24	20.770,43	4.415,24	20.770,43	24.122,24

Από ελευθέρια επαγγέλματα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	117,60		117,60		117,60		0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	402,68	1.063,53	5.870,88	20.770,53	5.729,81	20.770,53	25.034,13
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται	13.299,91		13.299,91		13.299,91		0,00
Υπόλοιπο	402,68	1.063,53	5.870,88	20.770,53	5.729,81	20.770,53	25.034,13
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	402,68	1.063,53	5.870,88	20.770,53	5.729,81	20.770,53	25.034,13
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας							0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							0,00
Συνολικό εισόδημα	402,68	1.063,53	5.870,88	20.770,53	5.729,81	20.770,53	25.034,13
Φορολογητέο εισόδημα του με ΑΦΜ							5.327,13
Φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας							19.707,00

Υπολογισμός φόρου

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	402,68	1.063,53	5.870,88	20.770,53	5.729,81	20.770,53	25.034,13
Φόρος κλίμακας	57,23	276,51	1.321,02	5.400,33	1.305,50	5.400,33	6.372,09
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	25,87		25,87		25,87		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
Φόρος που αναλογεί	31,36	276,51	1.295,15	5.400,33	1.279,63	5.400,33	6.372,09
B. Μείον							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα							0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	1.387,80		1.387,80		1.387,80		0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	23,88		23,88		23,88		0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00
Μείωση επιστροφής φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-1.380,32	276,51	-116,53	5.400,33	-132,05	5.400,33	6.372,09
Γ. Πλέον							0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος		207,37		207,37		207,37	0,00

2.Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων							0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-1.380,32	483,88	-116,53	5.607,70	-132,05	5.607,70	6.372,09
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			631,90	2.561,91	624,14	2.561,91	3.186,05
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	87,64		87,64	203,15	87,64	203,15	203,15
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	-642,68	1.133,88	1.253,01	9.022,76	1.229,73	9.022,76	9.761,29
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση	491,20		10.275,77		10.252,49		9.761,29
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>							0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	491,20		10.275,77		10.252,49		9.761,29
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στον							1.872,41
..... με ΑΦΜ							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στην προσφεύγουσα							7.888,88

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	1.248,27		5.123,82		6.372,09
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων ^{1"}					0,00
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	624,14		2.561,91		
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	3980,45%		1853,03%		
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%		50%		
Πρόστιμο άρθρου 58	624,14		2.561,91		

4. ΚΦΑΣ-ΕΛΠ (Αριθ. Πράξης/2021) Χρήσεων 2014 & 2015 (1/1/2014 – 16/10/2015)

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013: 30.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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