



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-10-2021

Αριθμός απόφασης: 3212

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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 του του με ΑΦΜ, κατοίκου ΝΟΜΟΥ, οδός ΚΑΙ, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	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.	2013	200,00€
5		26-1-2021	Κ.Φ.Δ.	2019	250,00€

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, την πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 2013 και την πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., χρήσης 2019, 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 του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του 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 στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του 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 στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του 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 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 200,00€, λόγω πλημμελούς τήρησης βιβλίου εσόδων-εξόδων κατά παράβαση του άρθρου 4§17 του Κ.Φ.Α.Σ.

Με την με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, χρήσης 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισής του στην με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφη πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

Ιστορικό

Αρχικά η αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων εκ μέρους του προσφεύγοντος 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 του προσφεύγοντος, 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	Εισόδημα	2013	6.453,76€
2		4-12-2019	Εισόδημα	2014	10.909,62€
3		4-12-2019	Εισόδημα	2015	1.895,69€
4		4-12-2019	Κ.Φ.Α.Σ.	2013	200,00€
5		4-12-2019	Κ.Φ.Δ.	2019	250,00€

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

Έπειτα, ο προσφεύγων άσκησε κατά των ως άνω πράξεων την με αριθ. πρωτ./2020 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθ./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./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, Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα.

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

1. Κατόπιν έκδοσης της με αριθ. 1992/2020 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/σης Φορολογικής Διοίκησης – Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α'.

2. Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ.2 του Συντ/τος, αρθρ. 6 παρ.2 του Κ.Δ.Δ.).
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. Μη νόμιμη η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος.
6. Αυθαίρετη και χωρίς νομικό έρεισμα η με αριθ./2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, αναφορικά με το ποσό των 20.000,00€, το οποίο δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, αλλά αφορά άτοκο δάνειο προς διευκόλυνση του αδερφού του προσφεύγοντος - Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί διαπίστωσης και καταλογισμού λογιστικών διαφορών, αναφορικά με τις δαπάνες βενζίνης που διενήργησε ο προσφεύγων λόγω χρήσης του Ι.Χ. της συζύγου του και την δαπάνη αγοράς ηλιακού θερμοσίφωνα.
7. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.
8. Εσφαλμένος υπολογισμός της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.
9. 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. 1992/2020 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. 1992/2020 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. 1992/ 30-9-2020 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.	2013

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

Ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής που επικαλείται ο προσφεύγων 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 του προσφεύγοντος 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/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης 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. 1992/2020 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, Κ.Φ.Α.Σ. και Κ.Φ.Δ., 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 του προσφεύγοντος, 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

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 6 «Απαλλαγές από το φόρο» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α'151) ορίζεται ότι: «2. Από το εισόδημα από ακίνητα απαλλάσσεται: ...

β) Το ακαθάριστο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά.

γ) Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης κατοικίας εμβαδού μέχρι διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα, από τον γονέα που έχει την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τα τέκνα του ή από τα τέκνα που έχουν την κυριότητα ή την επικαρπία αυτής προς τους γονείς τους, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 22 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσανάλογως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά

στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.

Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31^η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α).

Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη. ...

3.Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το Ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο Ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο Ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 23 «Καθαρό εισόδημα» του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58), ορίζεται ότι: «1. Από το κατά το προηγούμενο άρθρο Ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις. ...

Επίσης, εκπίπτει ποσοστό μέχρι σαράντα τοις εκατό (40%) για ασφάλιστρα κατά του κινδύνου της πυρκαγιάς ή άλλων κινδύνων, για δικαστικές δαπάνες και για αμοιβή δικηγόρου για δίκες μισθωτικών διαφορών ή διαφορών μεταξύ ιδιοκτητών και διαχειριστών ιδιοκτησίας κατ' ορόφους. Όταν πρόκειται για εισόδημα που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 21, όλα τα παραπάνω ποσοστά περιορίζονται σε τρία τοις εκατό (3%) συνολικώς.

Αν οι δαπάνες που αναφέρονται στα προηγούμενα εδάφια αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου, επιμερίζονται αναλόγως στους συνιδιοκτήτες του.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για την αναγνώριση του δικαιώματος διενέργειας των εκπώσεων επί των δαπανών που ορίζονται στην περίπτωση αυτή, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.16494/ΠΟΛ 347/17-12-1986 (εις Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Αντωνόπουλος – Η. Κατούδης, Αθήνα /Φεβρουάριος 2008, τόμος Β σελ.890-891) εγκύκλιο με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν.1591/1986 έγιναν δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα: «Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής (άρθρου 19 §1 ν. 3323/1955, οι οποίες κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 22 §1 του ν.2238/1994) κατά την πιο πάνω σύγκριση, λαμβάνονται υπόψη οι μισθωτικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της (ως κατοικία, κατάστημα κλπ), η θέση της, (ισόγειο, όροφος κλπ.), η συνολική της επιφάνεια, οι εγκαταστάσεις που αυτή διαθέτει, η κατασκευή της (πολυτελής, συνηθισμένη κλπ), το έτος κατασκευής της, η κατάσταση στην οποία βρίσκεται αυτή κατά το χρόνο της φορολογίας και γενικά κάθε άλλη χαρακτηριστική ιδιότητα ή στοιχείο που επιδρά στο σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία της. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, σε καμία περίπτωση δε θα λαμβάνεται υπόψη, ως συγκριτικό στοιχείο, το τεκμαρτό μίσθωμα που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση άλλων οικοδομών, έστω και παρόμοιων με την κρινόμενη οικοδομή, γιατί αυτό προβλέπεται από το νόμο. Βέβαια, αν στην περιοχή που βρίσκεται ή κρινόμενη οικοδομή δεν υπάρχουν παρόμοιες εκμισθούμενες οικοδομές (π.χ. περιοχές ιδιοκατοικούμενων ή ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, ο έλεγχος θα λαμβάνει υπόψη κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, ως π.χ. εκμίσθωση παρόμοιων κατοικιών ή οικοδομών, γενικά, σε άλλες παρόμοιες περιοχές ανεξάρτητα από το αν αυτές βρίσκονται πλησιέστερα ή μακρύτερα από την κρινόμενη οικοδομή, που μπορεί να μας δώσουν στοιχεία (ενόψει των πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαπιστώνονται και τεκμηριώνονται πλήρως) για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της κρινόμενης οικοδομής».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, βάσει της με αριθ./2014 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), δήλωσε ως εισόδημα από ιδιοχρηστική επαγγελματικής στέγης (ιατρείο) το ποσό των 300,00€.

Επειδή, σύμφωνα με το με ημερομηνία έκδοσης 23-5-2014 έντυπο Ε9, έτους 2013, η αντικειμενική αξία του ακινήτου, το οποίο βρίσκεται στον δήμο νομού, επί της οδού/θέσης, του οποίου ο προσφεύγων κατέχει το 50% αυτού, ανερχόταν κατά το κρινόμενο έτος, σε ποσό 46.946,11€.

Επειδή, ο έλεγχος, έλαβε υπόψη την ανωτέρω αντικειμενική αξία του ακινήτου, κατά το έτος 2013, ήτοι το ποσό των 46.946,11€ καθώς και το ποσοστό συνιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, το οποίο ανερχόταν σε ποσοστό 50%. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε το τεκμαρτό μίσθωμα σε ποσοστό 3,5% επί της αντικειμενικής αξίας του ανωτέρω ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, ήτοι:

$46.946,11\text{€} \times 3,5\% = 1.643,11\text{€}.$

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου υπολογισμού του εισοδήματός του από ιδιόχρηση, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΚΑΙ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

εε) Του ποσού της δαπάνης των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο. ...

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

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 επιχειρήσεως 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 επιχειρήσεως, 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 συνήθειες 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 επιχειρήσεως 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 διαχειρίσεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως 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 δασταυρώσεις 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 κρινόμενο 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, μαιάς, 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 γενική.

...

7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέριου 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 είσπραξης 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 είσπραξης 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 είσπραξής 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 ελεύθεριου 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 ελεύθεριου 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 υποβάλει 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 «Εκπτώση 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 επαγγελμάτων 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 επαγγελμάτων.

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 1.1.2014, 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 ελευθέριου 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 εισπραξής 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 ΕΞ2013/11.9.2013 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 τραπέζης 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 εισπραξή 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 εγκύκλιό 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 εγκύκλιό 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./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 τραπεζής 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 υποβάλει 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 ίδιου 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 ίδιου (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 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 ο προσφεύγων από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και το Ι.Κ.Α., το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), προσδιόρισε έσοδα, συνολικού ποσού 21.974,13€, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- Καθαρό ποσό αμοιβών, συνολικού ποσού 16.605,00€ με παρακρατηθέν ποσό 20% επ' αυτού, ήτοι αξίας 3.321,00€, σύμφωνα με την από 26-3-2014 βεβαίωση παρακρατηθέντος φόρου του Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

- Καθαρό ποσό αμοιβών, συνολικού ποσού 3.456,00€ με παρακρατηθέν ποσό 20% επ' αυτού, ήτοι αξίας 691,20€ σύμφωνα με την από 27-1-2014 βεβαίωση παρακρατηθέντος φόρου του Ι.Κ.Α..

- Α.Π.Υ., συνολικού ποσού 1.913,13€.

Επειδή, ο προσφεύγων, με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του από 20-11-2014 υποβληθέντος εντύπου Ε3, δήλωσε στον κωδικό 517 (Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) του εντύπου Ε1, της με αριθ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), ποσό 10.398,09€ και στον κωδικό 605 (Φόροι 20% ... που παρακρατήθηκαν), ποσό 4.012,20€ (3.321,00€ + 691,20€).

Ως εκ τούτου, κατόπιν των ανωτέρω, η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), ανέρχεται σε ποσό 11.576,04€ (21.974,13€ -10.398,09€).

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), εξέδωσε τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια:

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 236,00€, το οποίο αφορά «Ιατρικές επισκέψεις μηνός 2^{ου}/2011».

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 148,00€, με αιτιολογία «Ιατρικές επισκέψεις μηνός Οκτωβρίου 2011».

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 408,00€, με αιτιολογία «Λόγω έκπτωσης 10% στην υπολειπόμενη οφειλή έως και 8/2011. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 18579 ΦΕΚ 427/25-2-13 και αφορά την οριστικοποίηση 93/2013».

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 43,00€, με αιτιολογία «Ιατρικές επισκέψεις για έκπτωση 10% στην υπολειπόμενη οφειλή ΟΠΑΔ έως 31/12/11 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση 18570 ΦΕΚ 427/25-2-2013 και την 128/2013 οριστικοποίηση».

- Το με αριθ./2014 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 79,40€, με αιτιολογία «Claw back».

- Το με αριθ./2014 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 244,49€, με αιτιολογία «Rebate 2013».

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, σύμφωνα με την με αριθ. Υ9/οικ. 39255/5.5.2014 απόφαση του Υπουργού Υγείας, από τη δημοσίευση του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013) 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.

Επειδή, τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια:

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 236,00€, το οποίο αφορά «Ιατρικές επισκέψεις μηνός 2^{ου}/2011»

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 148,00€, με αιτιολογία «Ιατρικές επισκέψεις μηνός Οκτωβρίου 2011»

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 408,00€, με αιτιολογία «Λόγω έκπτωσης 10% στην υπολειπόμενη οφειλή έως και 8/2011. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 18579 ΦΕΚ 427/25-2-13 και αφορά την οριστικοποίηση 93/2013»

- Το με αριθ./2013 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 43,00€, με αιτιολογία «Ιατρικές επισκέψεις για έκπτωση 10% στην υπολειπόμενη οφειλή ΟΠΑΔ έως 31/12/11 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση ΦΕΚ /25-2-2013 και την /2013 οριστικοποίηση»

αφορούν την χρήση 2011 και ως εκ τούτου, βαρύνουν το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011).

Επειδή, τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια:

- Το με αριθ./2014 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 79,40€, με αιτιολογία «Claw back»

- Το με αριθ./2014 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσού 244,49€, με αιτιολογία «Rebate 2013»

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 11.252,15€ (21.974,13€ - 10.398,09€ - 79,40€ - 244,49€).

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 τον καταλογισμό λογιστικών διαφορών οικονομικού

έτους 2014 (χρήσης 2013), συνολικού ποσού 5.156,10€, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού τόσο του ποσού της απόκρυψης φορολογητέας ύλης, όσο και του συνολικού ποσού λογιστικών διαφορών, αντίστοιχα, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), γίνεται μερικώς δεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) υπολογίζεται ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	10.398,09€
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	11.252,15€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	21.650,24€
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΠΗΓΩΝ	
Δηλωθέντα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις	51,35€
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα	300,00€
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα	1.343,11€
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα	1.643,11€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΠΗΓΩΝ	1.694,46€

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ	
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€
Δηλωθέν καθαρό εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα	2.317,33€
Διαφορά	16.408,25€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014 (ΧΡΗΣΗΣ 2013)	
Δηλωθέντα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις (I)	51,35€
Καθαρό εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ. (II)	18.725,58€
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα	1.643,11€
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων (III)	1.593,82€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (I) + (II) + (III)	20.370,75€

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης (οικ. έτους 2013)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152), ως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 1 του ν.4330/2015 (ΦΕΚ Α' 59), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση

τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.

...

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/ 23-3-2015 «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 & 40 Ν.4172/2013)» αναφέρεται ότι: «...2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος αποτίμησης του εισοδήματος ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία, όπως αυτή προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες εξ αίματος και εξ αγχιστείας, απαλλάσσεται από το φόρο. ...

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού καθορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα:

-Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι αν φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση ακινήτου, δικαιούται να εκπέσει από το εισόδημα αυτό συνολικά ποσοστό 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ίδιου του ακινήτου, ανεξάρτητα από το είδος και τη χρήση αυτού (κατοικία, κατάστημα, γραφείο, αποθήκη, κλπ) ή των αντίστοιχων δαπανών που αναλογούν στο ακίνητο από τους κοινόχρηστους χώρους του κτιρίου που στεγάζεται. Η έκπτωση αυτή διενεργείται για όλα τα ακίνητα που αποφέρουν φορολογητέο εισόδημα του άρθρου αυτού. Αυτονόητο είναι ότι δεν διενεργείται η έκπτωση των δαπανών αυτών για ακίνητα που δεν αποφέρουν εισόδημα, π.χ. κενό ακίνητο ή ιδιοκατοικούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία και δωρεάν παραχώρηση της χρήσης μιας κύριας κατοικίας μέχρι 200τμ σε ανιόντες ή κατιόντες για χρήση σαν κύρια κατοικία, που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος.

Στην έννοια του όρου δαπάνες επισκευής, συντήρησης και ανακαίνισης ακινήτου, περιλαμβάνονται οι δαπάνες που συνίστανται στην αγορά αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και γίνονται με σκοπό:

α) να επαναφέρουν κάποιο ακίνητο που έχει υποστεί βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική του κατάσταση,

β) να διατηρήσουν κάποιο ακίνητο σε καλή κατάσταση, να προληφθούν ή να παρεμποδιστούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις του από τη χρήση ή τη λειτουργία ή την πάροδο του χρόνου και

γ) την αποκατάσταση της αρχικής του φυσιογνωμίας (αρχιτεκτονικής, δομικής, μορφολογικής και καλλιτεχνικής), καθώς και τη λειτουργική εξυπηρέτηση της χρήσης για την οποία προορίζεται το ακίνητο, ανεξάρτητα από την αιτία που προκάλεσε την καταστροφή του. Στις δαπάνες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που αφορούν προσθήκες ή βελτιώσεις ακινήτου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ.: 1068031 2016 ΕΞ 2016/26.4.2016 «Προσδιορισμός αντικειμενικής αξίας για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος φυσικών προσώπων από την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων για το φορολογικό έτος 2015» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι, ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

3. Με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 39 και 40 του ν.4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του ν.4172/2013.

4. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι, το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος.

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 της ΠΟΛ.1009/18.1.2016 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 48), σχετικά με την αναπροσαρμογή τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζομένων ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές εντός σχεδίου όλης της Χώρας, ορίζεται ως ημερομηνία έναρξης ισχύς της απόφασης η 21.05.2015.

6. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα από τη ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και

ακινήτων για το φορολογικό έτος 2015 λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές αξίες, όπως αυτές ισχύουν, κατά το χρόνο λήξης του φορολογικού έτους των φυσικών προσώπων.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, βάσει της με αριθ./2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, δήλωσε ως εισόδημα από ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης (ιατρείο) το ποσό των 300,00€.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, βάσει της με αριθ./2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, δήλωσε ως εισόδημα από ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης (ιατρείο) το ποσό των 300,00€.

Επειδή, σύμφωνα με το με ημερομηνία έκδοσης 31-7-2014 έντυπο Ε9, έτους 2014, η αντικειμενική αξία του ακινήτου, το οποίο βρίσκεται στον δήμο νομού, επί της οδού/θέσης, του οποίου ο προσφεύγων κατέχει το 50% αυτού, ανερχόταν κατά το έτος 2014, σε ποσό 41.996,11€.

Επειδή, σύμφωνα με το με ημερομηνία έκδοσης 20-10-2015 έντυπο Ε9, έτους 2015, η αντικειμενική αξία του ακινήτου, το οποίο βρίσκεται στον δήμο νομού, επί της οδού/θέσης, του οποίου ο προσφεύγων κατέχει το 50% αυτού, ανερχόταν κατά το έτος 2015, σε ποσό 41.996,11€.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη ως αντικειμενική αξία του ακινήτου, κατά τα έτη 2014 και 2015, αντίστοιχα, το ποσό των 46.946,11€ καθώς και το ποσοστό συνιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, το οποίο ανερχόταν σε 50%, κατά τα κρίνόμενα έτη, ενώ βάσει των ως άνω υποβληθέντων εντύπων Ε9 η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά τα ανωτέρω έτη ανερχόταν σε ποσό 41.996,11€. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος όφειλε να προσδιορίσει το τεκμαρτό μίσθωμα σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του εν λόγω ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, ήτοι:

Φορολογικό έτος 2014: $41.996,11\text{€} \times 3\% = 1.259,88\text{€}$

Φορολογικό έτος 2015: $41.996,11\text{€} \times 3\% = 1.259,88\text{€}$.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου υπολογισμού του εισοδήματός του από ιδιόχρηση, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, αντίστοιχα, γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΚΑΙ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 του άρθρου 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας» , στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. 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 «που προκύπτει προς καταβολή» , 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 που προκύπτει προς καταβολή, 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 που προκύπτει προς καταβολή, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι 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.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: ...

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 4-12-2019 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 ο προσφεύγων από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και το Ι.Κ.Α., το φορολογικό έτος 2014, προσδιόρισε έσοδα, συνολικού ποσού 17.077,61€, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- Ακαθάριστες αποδοχές, συνολικού ποσού 15.287,34€, σύμφωνα με την από 23-5-2019 κατάσταση παραστατικών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

- Α.Π.Υ., συνολικού ποσού 1.790,27€.

Επειδή, ο προσφεύγων, με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του από 3-9-2015 υποβληθέντος εντύπου Ε3, δήλωσε στον κωδικό 425 (Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) του εντύπου Ε1, της με αριθ./2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, ποσό 17.030,27€ και στον κωδικό 605 (Φόροι 20% ... που παρακρατήθηκαν), ποσό 3.042,00€.

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 47,34€ (17.077,61€ -17.030,27€).

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 4-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ο έλεγχος σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων του προσφεύγοντος, προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2015 έσοδα, συνολικού ποσού 12.115,00€, το οποίο προκύπτει από το άθροισμα των Α.Π.Υ. Νο-..... και Νο. ...-.....

Επειδή, ο προσφεύγων, με βάση το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων του από 11-7-2016 υποβληθέντος εντύπου Ε3, δήλωσε στον κωδικό 425 (Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα) του εντύπου Ε1, της με αριθ./2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, ποσό 8.633,00€ και στον κωδικό 605 (Φόροι 20% ... που παρακρατήθηκαν), ποσό 1.387,80€.

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 2015, ποσού 3.482,00€ (12.115,00€ -8.633,00€).

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στις σελίδες 13-15 από 32 της από 4-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, αναφορικά με τον καταλογισμό λογιστικών διαφορών φορολογικού έτους 2014 και 2015, συνολικού ποσού 795,03€ και 14.233,15€, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου υπολογισμού τόσο του ποσού της απόκρυψης φορολογητέας ύλης, όσο και του συνολικού ποσού λογιστικών διαφορών, αντίστοιχα, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, αντίστοιχα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα, υπολογίζεται ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014	2015
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	17.030,27€	8.633,00€
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	47,34€	3.482,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	17.077,61€	12.115,00€
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΠΗΓΩΝ		
Δηλωθέντα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00€	0,00€

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα	300,00€	300,00€
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	959,88€	959,88€
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	1.259,88€	1.259,88€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΛΟΙΠΩΝ ΠΗΓΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	1.259,88€	1.259,88€

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014	2015
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων παροχής υπηρεσιών	17.077,61€	12.115,00€
(Μείον) δαπάνες χρήσης	16.346,69€	21.932,91€
Πλέον λογιστικές διαφορές	795,03€	14.233,15€
ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	1.525,95€	4.415,24€
Δηλωθέν καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	683,58€	-13.299,91€
Διαφορά	842,37€	17.715,15€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡ. ΕΤΩΝ 2014 & 2015		
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014	2015
Δηλωθέντα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (I)	0,00€	117,60€
Δηλωθέντα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις (II)	0,00€	0,00€
Καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ. (III)	1.525,95€	4.415,24€
Πλέον προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (IV)	20.000,00€	0,00€
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα	1.259,88€	1.259,88€
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων (V)	1.196,89€	1.196,89€

Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (VI)	3,98€	0,08€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	22.726,82€	5.729,81€
(I) + (II) + (III) + (IV) + (V) + (VI)		

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης (φορ. έτους 2014)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152), ως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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.».

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης (φορ. έτους 2015)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.7 του ν.4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80), 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 μηδέν κόμμα επτά τοις εκατό (0,7%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα κόμμα τέσσερα τοις εκατό (1,4%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από τριάντα χιλιάδες ένα (30.001) έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

ε) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ έως και πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) επί ολόκληρου του ποσού.

στ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πεντακόσιες χιλιάδες ένα (500.001) και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή οκτώ τοις εκατό (8%) επί ολόκληρου του ποσού.».

**ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΟΤΙ ΕΙΝΑΙ ΑΥΘΑΙΡΕΤΗ ΚΑΙ ΧΩΡΙΣ ΝΟΜΙΚΟ ΕΡΕΙΣΜΑ Η ΜΕ
ΑΡΙΘ./2021 ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014, ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ
ΜΕ ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΩΝ 20.000,00€, ΤΟ ΟΠΟΙΟ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ,
ΑΛΛΑ ΑΦΟΡΑ ΑΤΟΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΠΡΟΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΤΟΥ ΑΔΕΛΦΟΥ ΤΟΥ
ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ**

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. 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 που προκύπτει προς καταβολή , 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 που προκύπτει προς καταβολή, 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 που προκύπτει προς καταβολή, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τ.λ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. ...».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

« ...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από

επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. ...

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. ...

5. ...

6. ...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8) ...

9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10) ...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία

εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1893/2018:

«4. ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. ...».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της *πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως*

δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, 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, από το σύστημα μητρώων τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών, διαπιστώθηκε, την 2-4-2014, πρωτογενής κατάθεση, ποσού 20.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην

Επειδή, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ./2019 πρόσκληση διευκρινίσεων, προκειμένου ο προσφεύγων να παράσχει πληροφορίες αναφορικά με την κατάθεση ποσού 20.000,00€ στο με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, στην οποία εν τέλει ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω πίστωση, ποσού 20.000,00€ αφορά άτοκο δάνειο διευκόλυνσης από τον αδελφό του, με ΑΦΜ, προκειμένου να εξοπλίσει το ιατρείο του με μηχανήματα τελευταίας τεχνολογίας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι στοιχεία:

• Αντίγραφο κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί ο αδελφός του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ, στην

• Αντίγραφο κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί ο προσφεύγων, στην

• Αντίγραφο του με αριθ./2014 τιμολογίου πώλησης, συνολικής αξίας 10.455,00€.

• Αντίγραφο του με αριθ./2014 τιμολογίου πώλησης, συνολικής αξίας 2.947,08€.

• Αντίγραφο του με αριθ./2014 τιμολογίου πώλησης, συνολικής αξίας 1.239,84€.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «δ) *Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.*».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και Υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «ε) *Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.*».

Επειδή, ο αδελφός του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ, δεν δήλωσε όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με την περ. δ' του άρθρου 32 του ν.4172/2013 να δηλώσει το δάνειο αξίας 20.000,00€ στον κωδικό 759 (στ) για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε) της με αριθ./2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, ήτοι κατά το έτος εντός του οποίου χορήγησε το ως άνω δάνειο στον προσφεύγοντα, προκειμένου να διαπιστώσει η φορολογική αρχή αν είχε τη δυνατότητα παροχής αυτού βάσει του άρθρου 34 του ν.4172/2013 και επιπλέον ούτε ο προσφεύγων έχει δηλώσει το ποσό που πήρε ως δάνειο ή τα ποσά που επέστρεψε στον αδελφό του, με ΑΦΜβάσει του άρθρου 32 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η με αριθ./2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, αναφορικά με το ποσό των 20.000,00€, είναι αυθαίρετη και χωρίς νομικό έρεισμα, προβάλλεται αορίστως και ως εκ τούτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς ο προσφεύγων αν και φέρει το βάρος της απόδειξης δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, περί δανεισμού (έγγραφη δανειακή σύμβαση με βέβαιη χρονολογία, χαρτοσήμανση, καταβολές δόσεων αποπληρωμής, κλπ).

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 του προσφεύγοντος 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 του προσφεύγοντος, 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 η με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 2013, καθώς και η με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, χρήσης 2019, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της Υπηρεσίας μας, όπως αυτές παρουσιάζονται στην με αριθ. 3213 / 22-10-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, που αφορούν την σύζυγο του προσφεύγοντος, του με ΑΦΜ και δεδομένου του γεγονότος ότι ο προσφεύγων υποβάλλει κοινή φορολογική δήλωση με την σύζυγό του, 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 του του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) την τροποποίηση των κάτωθι οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1		26-1-2021	Εισόδημα	2013
2		26-1-2021	Εισόδημα	2014
3		26-1-2021	Εισόδημα	2015

και

Β) Την επικύρωση των κάτωθι οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
4		26-1-2021	Κ.Φ.Α.Σ.	2013
5		26-1-2021	Κ.Φ.Δ.	2019

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:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ του προσφεύγοντος	
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€

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ της συζύγου του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ	
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€

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
E. Από γεωργικές επιχειρήσεις	51,35		51,35		51,35		0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							0,00
Z. 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 προσφεύγοντος							12.654,60
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου του προσφεύγοντος, ΤΣΙΧΛΗ ΑΝΝΑΣ με ΑΦΜ 052569530							8.586,01

Υπολογισμός φόρου

		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Δ.Ε.Δ.		Διαφορά φόρου
A. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	7.716,15	1.957,59	20.694,64	5.123,54	20.370,75	5.039,33	3.081,74
	Μείωση φόρου		11,30		11,30		11,30	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (α)		1.946,29		5.112,24		5.028,03	3.081,74
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	9.779,93	2.542,78	23.778,15	6.182,32	18.365,94	4.775,14	2.232,36
	Μείωση φόρου							
	Υπόλοιπο φόρου (β)		2.542,78		6.182,32		4.775,14	2.232,36
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ) του ΜΑΥΡΙΚΑΚΗ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗ με ΑΦΜ 053037258		2,82		2,82		2,82	0,00
B. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ) του ΜΑΥΡΙΚΑΚΗ ΑΡΙΣΤΕΙΔΗ με ΑΦΜ 053037258	300,00	4,50	300,00	24,65	300,00	24,65	20,15
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			4.496,39		11.322,03		9.830,64	5.334,25
Γ. ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1. Φόρος που παρακρατήθηκε								
1(β) Εμπορικές επιχειρήσεις								
1(δ) Μισθωτές υπηρεσίες								
1(ε) Ελευθέρια επαγγέλματα (προσφεύγων)		4.012,20		4.012,20		4.012,20		0,00
1(ε) Ελευθέρια επαγγέλματα (ΤΣΙΧΛΗ ANNA με ΑΦΜ 052569530)		5.898,92		5.898,92		5.898,92		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε								
2α. Το προηγούμενο οικονομικό έτος (προσφεύγων)		100,65		100,65		100,65		0,00
2.β. Ειδικών περιπτώσεων			10.011,77		10.011,77		10.011,77	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση ...								
Υπόλοιπο φόρου			-5.515,38		1.310,26		-181,13	5.334,25
Δ. ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
								0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος								0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων								0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου								0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου								
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ								
6. Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση) που αναλογεί στον προσφεύγοντα			0,00		3.570,03		3.679,46	3.679,46
6α. Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση) που αναλογεί στην ΤΣΙΧΛΗ ANNA με ΑΦΜ 052569530			0,00		4.078,10		2.648,03	2.648,03
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής								
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου								
9. Εισφορά ΕΛΓΑ που αναλογεί στον προσφεύγοντα			1,03		1,03		1,03	0,00
10. Εισφορά αλληλεγγύης που αναλογεί στον προσφεύγοντα					413,97		407,49	407,49
10α. Εισφορά αλληλεγγύης που αναλογεί στην ΤΣΙΧΛΗ ANNA με ΑΦΜ 052569530					475,58		183,67	183,67
11. Τέλος επιτηδεύματος που αναλογεί στην ΤΣΙΧΛΗ ANNA με ΑΦΜ 052569530			650,00		650,00		650,00	0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			-4.864,35		10.498,97		7.388,55	12.252,90
Εκπτώση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών. Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994								0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			0,00		10.498,97		7.388,55	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		4.864,35			0,00			
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στον προσφεύγοντα					5.011,89		5.030,63	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στην ΤΣΙΧΛΗ ANNA με ΑΦΜ 052569530					5.487,08		2.357,92	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή επιμεριζόμενο στον προσφεύγοντα		2.158,21						
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή επιμεριζόμενο στην ΤΣΙΧΛΗ ANNA με ΑΦΜ 052569530		2.706,14						
Μείον ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης		4.864,35			4.864,35		4.864,35	
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			0,00		15.363,32		12.252,90	12.252,90
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στον προσφεύγοντα			0,00		7.170,10		7.188,84	7.188,84
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στην ΤΣΙΧΛΗ ANNA με ΑΦΜ 052569530			0,00		8.193,22		5.064,06	5.064,06

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

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

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 ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	20.374,51€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	2%
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	407,49€

Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013) της συζύγου του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ

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€

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

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορ. έτους 2014

Δηλωθέντα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (I)	0,00€
Δηλωθέντα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις (II)	0,00€
Καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ. (III)	1.525,95€
Πλέον προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (IV)	20.000,00€
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα	1.259,88€
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων (V)	1.196,89€
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (VI)	3,98€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (I) + (II) + (III) + (IV) + (V) + (VI)	22.726,82€

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ακίνητη περιουσία

Τόκοι

Μερίσματα

Δικαιώματα

Επιχειρηματική δραστηριότητα

Από ελευθέρια επαγγέλματα

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
3,98	0,07	3,98	0,07	3,98	0,07	0,00
						0,00
						0,00
683,58		21.525,95	16.256,71	21.525,95	16.256,71	37.099,08
						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 προσφεύγοντος							21.754,26
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ							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	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	11.146,06
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			3.527,42	2.053,38	3.519,66	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	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	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 προσφεύγοντα						10.883,51
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στην με ΑΦΜ						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 ^{7"}					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, 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**Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορ. έτους 2015**

Δηλωθέντα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (I)	117,60€
Δηλωθέντα εισοδήματα από γεωργικές επιχειρήσεις (II)	0,00€
Καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική βάση παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ. (III)	4.415,24€
Πλέον προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (IV)	0,00€
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα	1.259,88€
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα μετά την αφαίρεση των αποσβέσεων (V)	1.196,89€
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης (VI)	0,08€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (I) + (II) + (III) + (IV) + (V) + (VI)	5.729,81€

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	0,08	0,10	0,08	0,10	0,08	0,10	0,00
Μερίσματα							0,00
Δικαιώματα							0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		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 προσφεύγοντος							5.327,13
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ							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
Τέλος επιτηδεύματος	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
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 προσφεύγοντα	1.872,41					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση επιμεριζόμενο στην με ΑΦΜ	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 TM					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		
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ				

4. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) Χρήσης 2013

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

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015: 200,00€

5. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) Χρήσης 2019

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013: 250,00€

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

**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 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.