



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10/06/2019

Αριθμός Απόφασης: 1951

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 ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ , κατοίκου Κορίνθου, οδός , Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /03-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /03-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 03/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. /03-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.001,56 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 900,47 €, πλέον διαφοράς στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 717,72 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **4.619,75 €**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 03/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και αφορά έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις του προσφεύγοντος, η δραστηριότητα του οποίου αφορά νομικές υπηρεσίες (δικηγόρος), κατόπιν της υπ'αριθμ. .../.../...../31-07-2018 εντολής ελέγχου, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1037/2005. Στα πλαίσια του ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α'170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α'5), συντάχθηκε από τον έλεγχο και στάλθηκε συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα με αρ. πρωτ. /5-7-2018, ως ειδική πρόσκληση περί δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με τις ευεργετικές διατάξεις ως ορίζονται στις διατάξεις αυτές.

Για τις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου από τις οποίες προέκυψαν λογιστικές διαφορές στα βιβλία του προσφεύγοντος και πρωτογενείς καταθέσεις – πιστώσεις από την επεξεργασία των τραπεζικών του δεδομένων, συντάχθηκε και επιδόθηκε σε αυτόν έγγραφο «ΑΙΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ» με αρ. πρωτ. /11-10-2018, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθμ. πρωτ. /23-11-2018 και /27-11-2018 απαντητικά έγγραφα, τα οποία ο έλεγχος έλαβε υπόψη κατά την διαμόρφωση των προσωρινών αποτελεσμάτων, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το υπ'αριθμ. /28-11-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθ. 28 του ν.4174/2013 σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ'αριθμ. /20-12-2018 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς του. Κατόπιν των ανωτέρω και έπειτα από την αντίκρουση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος που αναπτύχθηκαν στο ανωτέρω υπ. αριθ. /20-12-2018 γραπτό υπόμνημα, ο έλεγχος έκρινε την υποβληθείσα δήλωση (..... /2015) φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ως ανακριβή και προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή δεν αναγνωρίζεται το ποσόν των 997,10 ευρώ ως έξοδο το οποίο έχει καταχωρηθεί στην στήλη των εξόδων του βιβλίου μου με ημερομηνία καταχώρησης 31-12-2014 και η διαφορά αυτή προστίθεται ως λογιστική διαφορά ελέγχου στα καθαρά κέρδη της επαγγελματικής μου δραστηριότητας. Εσφαλμένως όμως έχει αφαιρεθεί το ως άνω ποσόν των 997,10 ευρώ από το συνολικό ποσό των εξόδων που αναφέρονται στο έτος 2014 και ανέρχονται στο ποσόν των 29.800,59 ευρώ και τούτο διότι το ποσό αυτό δεν περιλαμβάνεται στο ανωτέρω αναφερόμενο συνολικό ποσόν, όπως αυτό αναγράφεται στο σχετικό έντυπο Ε3, το οποίο νομίμως έχω υποβάλλει κατά την υποβολή της φορολογικής μου δηλώσεως.
2. Επίσης σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου δεν εκπίπτει το ποσόν των 5.958,75 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2014, διότι το ποσόν των 10.200,00 ευρώ, το οποίο είχε καταχωρηθεί ως ιδιόχρηση – έξοδο στο βιβλίο εξόδων έτους 2014 υπερβαίνει το τεκμαρτό μίσθωμα, το οποίο προσδιορίζεται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και το οποίο (ποσοστό 3%) ανέρχεται στο ποσόν των 4.241,25 ευρώ ($141.375\text{€} \times 3\%$). Όμως εσφαλμένως εγένοντο δεκτά τα ανωτέρω, καθ' όσον ορθώς εδηλώθη το ποσόν των 10.200 ευρώ ως τεκμαρτό έξοδο του έτους 2014, δεδομένου ότι η μισθωτική αξία του ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου μου και το δυνάμενο να επιτευχθεί μηνιαίο μίσθωμα ανήρχετο κατά τον επίδικο χρόνο στο ποσόν των 850 ευρώ. Συνεπώς ορθώς δηλώθηκε το ποσόν 10.200,00 ευρώ ως ετήσιο τεκμαρτό έξοδο του ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου μου και ορθώς εδηλώθη το αντίστοιχο ποσόν ως τεκμαρτό έσοδο για το έτος 2014. Άλλως, εφόσον ήθελε γίνει δεκτό ότι το τεκμαρτό έξοδο από την ιδιόχρηση του ακινήτου μου ανέρχεται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας αυτού, ήτοι εν προκειμένω ανέρχεται στο ποσόν των 4.241,25 ευρώ, τότε θα πρέπει να υπολογισθεί αντιστοίχως ως τεκμαρτό έσοδο το ποσόν των 4.241,25 ευρώ, ήτοι ποσοστό 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και όχι το υπολογισθέν και δηλωθέν ως τεκμαρτό έσοδο ποσόν των 10.200 ευρώ και θα πρέπει να διορθωθεί και στο σκέλος των εσόδων, όσον αφορά την ιδιόχρηση ως έσοδο και να τεθεί ως έσοδο από την αιτία αυτή το ποσόν των 4.241,25 ευρώ.
3. Εσφαλμένως έγινε δεκτό ότι οι αναλογούντες τόκοι καταλογίζονται ως έσοδο κατά ποσοστό 50% σε μένα και στην σύζυγό μου και έπρεπε να δηλωθεί στον κωδικό 667 το ποσόν των 2.083,15 ευρώ όσον αφορά εισόδημα εμού από τόκους και στον κωδικό 668 το ποσόν των 2.075,73 ευρώ ως εισόδημα τόκων της συζύγου μου, ενώ έδει να γίνει δεκτό ότι ορθώς έχει δηλωθεί στον κωδικό 668, που αντιστοιχεί σε εισόδημα από τόκους ποσού 4.158,88 ευρώ, αλλά και ο παρακρατηθείς σε αυτούς φόρος ποσού 623,86 ευρώ που έχει καταχωρηθεί

στον κωδικό 676, ορθώς κατεχωρήθησαν ως ανωτέρω, καθ' όσον οι τόκοι προέρχονται από χρήματα της συζύγου μου. Εν προκειμένω δε κατ' αυθαίρετο τρόπο και παρά τον νόμο γίνεται διάσπαση του εισοδήματος από τόκους στους αναφερόμενους στην άνω έκθεση ελέγχου τραπεζικούς λογαριασμούς της Τράπεζας Πειραιώς, ενώ ορθώς έχει δηλωθεί τούτο.

4. Εσφαλμένως έγινε δεκτό ότι το ύψος των εκπιπτόμενων δαπανών για ιατρικές δαπάνες ανέρχεται στο ποσόν των 1.044,81 ευρώ όσον αφορά εμέ και στο ποσόν των 876,20 ευρώ όσον αφορά την σύζυγό μου, αντί των δηλωθέντων ποσών στον κωδικό 051 όσον αφορά εμέ 6.965,36 ευρώ και στον κωδικό 052 όσον αφορά την σύζυγό μου 5.841,32 ευρώ αντίστοιχα, ήτοι έγινε δεκτό ποσοστό εκπιπτόμενων δαπανών 15% επί της συνολικής αξίας των προσκομισθεισών αποδείξεων, με τον ισχυρισμό ότι στις αποδείξεις περιέχονται και αποδείξεις από φαρμακεία στην Κορινθίας, στο Κορινθίας και στις , ήτοι σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας μου, ενώ έπρεπε να ληφθεί υπ' όψιν ολόκληρο το ποσόν που αντιστοιχεί στις προσκομισθείσες αποδείξεις. Ο παραπάνω ισχυρισμός του διενεργήσαντος τον έλεγχο ουδέν έρεισμα στον νόμο ευρίσκει και ουδεμίας σοβαράς θεωρήσεως δύναται να τύχει. Ποιά διάταξη προβλέπει ότι η αγορά των φαρμάκων πρέπει να γίνεται από Φαρμακείο που εδρεύει μόνο στον τόπο της κατοικίας του φορολογουμένου;
5. Εσφαλμένως στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος και στην στήλη υπό τον τίτλο «ποσά ελέγχου» και παραπλεύρως της στήλης με την ένδειξη «ακίνητη περιουσία» αναγράφεται το ποσόν των 9.690,00 ευρώ, ενώ πρέπει μετά την παραδοχή ότι το ποσόν της ιδιόχρησης ανέρχεται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου να αναγραφεί το ποσόν των 5.660,81 ευρώ $[(5.958,75 - (5.958,75 \times 5\% = 297,94 \text{ ευρώ}) = 5.660,81 \text{ ευρώ}]$. Δεν είναι δυνατόν να λαμβάνεται ως έξοδο από ιδιόχρηση το ποσόν που αντιστοιχεί στο 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου και ν' αφαιρείται το ποσό αυτό από τα έξοδα και αντίστοιχα ως τεκμαρτό έξοδο από ιδιόχρηση να μη λαμβάνεται το ίδιο ποσόν, αλλά αντίθετως να λαμβάνεται υπ' όψη μεγαλύτερο τοιούτο.

Επειδή, στο άρθρο 28 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στην περ. β΄ του άρθρου 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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)

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).....».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο θεωρημένο χειρόγραφο βιβλίο εσόδων – εξόδων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί εγγραφές εσόδων και εξόδων από τις σελίδες 73 έως και την 80 που αφορούν την κρινόμενη χρήση 2014. Συγκεκριμένα στην σελίδα 80 έχει καταχωρηθεί με ημερομηνία 31-12-2014 ποσό 997,10 ευρώ για το οποίο δεν υπάρχει παραστατικό με αιτιολογία «ΤΡΑΠ. ΕΞΟΔΑ – ΤΟΚΟΙ». Από τον έλεγχο ζητήθηκε το παραστατικό εγγραφής στη στήλη των εξόδων ποσού 997,10 € με το υπ' αρ. πρωτ. /11-10-2018 έγγραφο, ωστόσο με την προσκομισθείσα απάντηση του προσφεύγοντος με αρ. πρωτ. /23-11-2018 δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα παραστατικό, ούτε αυτό προσκομίσθηκε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Σημειωτέον ότι μαζί με την ανωτέρω καταχώριση ποσού 997,10 € στον 12^ο μήνα που συνυπολογίζεται στο άθροισμα μηνός Δεκεμβρίου, το σύνολο των εξόδων όλης της χρήσης ανέρχεται στο ποσό των 29.800,59 €, εκ των οποίων 22.436,13 είναι δαπάνες χωρίς ΦΠΑ και ποσό 7.364,46 € καθαρή αξία δαπανών προ ΦΠΑ και αντίστοιχα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στον κωδικό 557 του εντύπου Ε3 (δαπάνες χρήσης) αναγράφεται ποσό 29.800,59 €. Συνεπώς, ποσό 997,10 € που έχει καταχωρηθεί στον μήνα Δεκέμβριο με αιτιολογία «ΤΡΑΠ. ΕΞΟΔΑ – ΤΟΚΟΙ» δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο καθότι δεν υπάρχει αντίστοιχο παραστατικό και η διαφορά αυτή προστίθεται ως λογιστική διαφορά ελέγχου στα καθαρά κέρδη. Βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον 2^ο και 5^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 23 του ν.4172/2013 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.....»

Επειδή, στην περ. η' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α)....., β)....., γ)....., δ)....., ε)....., στ)....., ζ).....,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,.....»

Επειδή, έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων εξόδων του προσφεύγοντος στις 31-12-2014 ποσό 10.200,00 ως ιδιόχρηση – έξοδο και αντιστοίχως στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αρ. /2015 έχει καταχωρηθεί αντίστοιχο ποσό 10.200,00 € στο κωδικό 145 (ακαθάριστο έσοδο από ιδιόχρηση). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 1521/1950 «περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων» και των άρθρων 41 και 41Α' του Ν. 1249/1982 όπως ισχύουν (φύλλο υπολογισμού αξίας ακινήτων επαγγελματική στέγη – ΕΝΤΥΠΟ 2), η αξία του ακινήτου – γραφείου ανέρχεται στο ποσό των 141.375,00 €. Βάσει των ανωτέρω διατάξεων, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα η υπερβάλλουσα διαφορά που αντιστοιχεί στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας και του καταχωρηθέντος ποσού 10.200,00 € στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων ως έξοδο – ιδιόχρηση. Ήτοι, $141.375,00 \times 3\% = 4.241,25$ και περαιτέρω $10.200,00 - 4.241,25 = 5.958,75$ €. Ο προσφεύγων καταχώρησε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αρ. /2015 ποσό 10.200,00 € στο κωδικό 145 (ακαθάριστο έσοδο από ιδιόχρηση). Τα ανωτέρω προφανώς πραγματοποιήθηκαν τεχνηέντως με σκοπό την μη απόδοση φόρου εισοδήματος, καθότι τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με μεγαλύτερο συντελεστή, από τα εισοδήματα από μισθώσεις ακινήτων και ως εκ τούτου οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την από 03/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και όπως αναλυτικά αναφέρεται σε αυτήν από πουθενά δεν προκύπτει ότι οι τόκοι προέρχονται από χρήματα της συζύγου του προσφεύγοντος. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρατέθηκαν στον έλεγχο οι πέντε (5) κοινοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος και της συζύγου του, που αρχικά είχαν γραφεί με το σημείωμα διαπιστώσεων, ως προς το ποσό των τόκων και του αντίστοιχου φόρου που παρακρατήθηκε ήσαν ως ο κατωτέρω πίνακας:

ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ
-----------------	---------	------	-------------------------

***42	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	0,05	0,01
***30	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	97,98	14,70
***56	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	5,75	0,86
***65	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	0,10	0,02
***11	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	3.448,90	517,34
	ΣΥΝΟΛΑ:	3.552,78	532,93

Σημειωτέον, ότι οι κοινοί λογαριασμοί παρουσιάζονται με ταυτόσημα ποσά και για τον προσφεύγοντα και για την σύζυγό του. Εκ παραδρομής δεν υπολογίσθηκαν επιπλέον δύο (2) κοινοί λογαριασμοί του ιδίου μετά της συζύγου του, **93 και **14.

Συνεπώς, οι επτά (7) κοινοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος και της συζύγου του, ως προς το ποσό των τόκων και του αντίστοιχου φόρου που παρακρατήθηκε είναι ως ο κατωτέρω πίνακας:

ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΠΟΣΟ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ
***42	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	0,05	0,01
***30	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	97,98	14,70
***56	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	5,75	0,86
***65	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	0,10	0,02
***11	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	3.448,90	517,34
***93	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	28,76	4,31
***14	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	564,14	84,65
	ΣΥΝΟΛΑ:	4.145,68	621,89

Αν διαιρεθούν τα ανωτέρω ποσά δια δύο (όσοι είναι και οι συνδικαιούχοι), προκύπτει το ποσό τόκων που αναλογεί στον καθένα 2.072,84 € (4.145,68/2) και το ποσό του φόρου τόκων που αναλογεί στον καθένα 310,94 € (621,89/2).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρατέθηκαν στον έλεγχο για το ΑΦΜ – (προσφεύγων) παρουσιάζεται συνολικό ποσό τόκων 4.155,99 € και συνολικό ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 623,43 € και για το ΑΦΜ – (σύζυγός του) παρουσιάζεται συνολικό ποσό τόκων 4.148,57 € και συνολικό ποσό φόρου που παρακρατήθηκε 622,32 € που εμπεριέχονται στα ανωτέρω ποσά και των δύο οι επτά (7) κοινοί λογαριασμοί ως άνω.

Ο έλεγχος δέχτηκε εν μέρει τις απόψεις του προσφεύγοντος και προσδιόρισε τα ποσά τόκων και φόρου που παρακρατήθηκε όπως έπρεπε να καταχωρηθούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τα οποία παρατίθενται στο κατωτέρω πίνακα:

	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
--	---------	------	--------------

Προσφεύγων	667	2.083,15	4.155,99-2.072,84
Σύζυγος	668	2.075,73	4.148,57 – 2.072,84
Προσφεύγων	675	312,49	623,43-310,94
Σύζυγος	676	311,38	622,32 – 310,94

Βάσει των ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορριπτός

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την καταργηθείσα **ΠΟΛ1052/20-02-2015**, η οποία ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση 2014, και αναφορικά με τα έξοδα για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη ορίζονταν τα εξής:

«γ) τα έξοδα για ιατρική και φαρμακευτική περίθαλψη γενικά. Στα έξοδα φαρμακευτικής περίθαλψης συμπεριλαμβάνονται, πέραν των σχετικών εξόδων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο νοσηλείας του ασθενούς σε νοσηλευτικό ίδρυμα και τα έξοδα που καταβάλλει ο ίδιος ο φορολογούμενος για την αγορά φαρμάκων στα φαρμακεία, τα οποία προορίζονται για την αποκατάσταση της υγείας του ή για ανακούφιση από τη νοσηρή του κατάσταση. Επίσης, περιλαμβάνονται και τα έξοδα για αναλώσιμο υγειονομικό υλικό το οποίο προμηθεύεται ο φορολογούμενος, κατόπιν αιτιολογημένης ιατρικής γνωμάτευσης. Παραδείγματα τέτοιου υλικού αποτελούν τα αναλώσιμα υλικά διαβήτη (ταινίες μέτρησης, βελόνες, κλπ), συσκευές έγχυσης φαρμάκων, επιθέματα για κατακλύσεις, διαβητικά, φλεβικά, αρτηριακά έλκη, εγκαύματα, οστομικά υλικά (είδη κολοστομίας, ειλεοστομίας, ουρητηροστομίας κλπ), αναλώσιμα τραχειοστομιών (τραχειοσωλήνες, καθετήρες αναρρόφησης κλπ), αναλώσιμα είδη για πάσχοντες από μεσογειακή αναιμία (καθετήρες, πεταλούδες αποσιδήρωσης κλπ).»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ 1088/2015**:

«10. Για την απόδειξη της καταβολής του ποσού των εξόδων νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης του άρθρου 18, απαιτούνται τα ακόλουθα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά:

α)

β)

γ) Έξοδα φαρμακευτικής περίθαλψης

Για την αναγνώριση της δαπάνης για την αγορά φαρμάκων και αναλώσιμου υγειονομικού υλικού απαιτείται απόδειξη λιανικής πώλησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Απεικόνισης Φορολογικών Συναλλαγών, όπως ισχύουν κάθε φορά, η οποία εκδίδεται από τα φαρμακεία. Ειδικά, για το αναλώσιμο υγειονομικό υλικό που προμηθεύεται ο φορολογούμενος, απαιτείται και η προσκόμιση αιτιολογημένης ιατρικής γνωμάτευσης.

Στην περίπτωση που η σχετική δαπάνη φαρμακευτικής περίθαλψης αποτελεί μέρος των εξόδων νοσοκομειακής περίθαλψης, απαιτούνται τα δικαιολογητικά που προαναφέρθηκαν στην πιο πάνω περίπτωση β.....»

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο 24 πακέτα με συνολικά 783 αποδείξεις λιανικής από φαρμακεία. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κάθε ημέρα αγοράζονται φάρμακα κατά μέσο όρο τουλάχιστον δύο (2) φορές ($783 \text{ αποδείξεις} / 365 \text{ ημέρες} = 2,15$) και η οικογενειακή δαπάνη σε φάρμακα ανέρχεται καθημερινώς σε 35 ευρώ ($11.806,68 \text{ €} / 365 \text{ ημέρες} = 35,09 \text{ €}$)

Επειδή, συγκεντρωτικά αυτές ανά πακέτο, αξία και πλήθος αποδείξεων ήταν ως κατωτέρω:

Α/Α	ΑΞΙΑ	ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ		Α/Α	ΑΞΙΑ	ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ
1	646,05	24		ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	7.890,97	439
2	276,89	18		13	427,75	51
3	396,73	15		14	648,03	60
4	384,97	32		15	172,09	14
5	847,81	46		16	249,32	25
6	419,07	37		17	276,40	17
7	455,08	28		18	748,00	28
8	284,57	20		19	210,80	7
9	1.014,78	32		20	328,26	29
10	387,21	29		21	564,91	33
11	1.703,90	94		22	610,43	34
12	1.073,91	64		23	385,21	21
ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	7.890,97	439		24	294,51	25
				ΣΥΝΟΛΑ	12.806,68	783

Επειδή, στην ΠΟΛ 1088/2015 ορίζεται ότι για την φαρμακευτική περίθαλψη λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που είτε έχουν καταβληθεί στα φαρμακεία είτε έχουν καταβληθεί για νοσηλεία στα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικές κλινικές. Για την αναγνώριση της δαπάνης αγοράς φαρμάκων απαιτείται απόδειξη λιανικής πώλησης σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ. (Ειδικά για το αναλώσιμο υγειονομικό υλικό που προμηθεύεται ο φορολογούμενος απαιτείται και η προσκόμιση αιτιολογημένης ιατρικής γνωμάτευσης.)

Επειδή, από το περιεχόμενο της Έκθεσης Ελέγχου δεν προκύπτει πόσες από τις προσκομισθείσες αποδείξεις αφορούν αγορές άλλων αγαθών και όχι φαρμάκων ή αν σε αυτές συμπεριλαμβάνονται φάρμακα που χορηγήθηκαν για νοσηλεία ή αναλώσιμο υγειονομικό υλικό, ώστε να απαιτείται αιτιολογημένη ιατρική γνωμάτευση, πρέπει να αναγνωριστεί η δαπάνη των φαρμάκων όπως αυτή δηλώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014 και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/02/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αριθμ. /03-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014

Διαφορά φόρου	1.808,52 €
Πρόστιμο άρθ. 58 ν.4174/13	180,75 €
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 1.808,52 Χ 48 μήνες Χ 0,73%	632,98 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	717,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.340,07 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.