



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30.05.2019

Αριθμός απόφασης: 1836

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 1036990 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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), β)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2013 , γ)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), δ)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικ. έτους 2014, ε)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2014 και στ)του με αριθ. /2018 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων χρήσης 1.01.2012-31.12.2012 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/25.04.2019 κατατεθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα του προσφεύγοντος.
6. α) Την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), β) την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2013 , γ) την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), δ) την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2014, ε) την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014 και στ) τον με αριθ. /2018 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη χρήση 1.01.2012-31.12.2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
7. Την με αριθ. πρωτ. έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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:

- I. Με την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 3.651,71 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) 3.425,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.077,02 ευρώ.
- II. Με την αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 204,79 ευρώ.
- III. Με την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 2.297,19 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) 2.154,77 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.451,96 ευρώ.

- IV. Με την αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 208,83 ευρώ.
- V. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 8.796,66 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 4.398,33 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.066,26 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.261,26 ευρώ.
- VI. Με τον αριθ./2018 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 4.000,00 ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε 133 περιπτώσεις επίσκεψης ασθενών κατά τη χρήση 2012.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 21.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 24, 25, 26 & 28 ν.4174/2013) και επί της από 21.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), Κ.Φ.Α.Σ. (4093/12) & Κ.Φ.Δ. (4174/2013), του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης της με αριθ./22.10.2018 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για την περίοδο 1.01.2012-31.12.2014, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48§3 του ν.2238/94 και 21§4 του ν.4172/2013 και εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) περί ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, με αξιοποίηση των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) από την Α.Α.Δ.Ε. για το χρονικό διάστημα από 1.01.2012 έως 31.12.2014. Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε για έλεγχο ως μεταφερόμενη υπόθεση της Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. στην Α.Α.Δ.Ε. βάσει του άρθρου 61 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3.08.2016) και Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών ΕΜΠ 2238/2017 (Β' 2713/2.8.2017). Σημειώνεται ότι αρχικά εκδόθηκε η αριθ./3.5.2018 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία τροποποιήθηκε με την έκδοση της αριθ./2.08.2018 εντολής λόγω λήψης της μεταφερόμενης υπόθεσης από το Σ.Δ.Ο.Ε. και κατόπιν τροποποιήθηκε εκ νέου με την έκδοση της με αριθ./22.10.2018 εντολής ελέγχου με την αιτιολογημένη προσθήκη του ελέγχου περί ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντος από την βάση δεδομένων της (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα δεδομένα που περιλαμβάνονταν στον φάκελο που απέστειλε το Σ.Δ.Ο.Ε. (αρ. πρωτ. εισ./18.07.2018), που περιείχε μεταξύ άλλων κατασχεμένα επίσημα και ανεπίσημα στοιχεία που αφορούσαν την ελεγχόμενη περίοδο, και τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων σε απάντηση του με α.π./3.07.2018 αίτημα παροχής πληροφοριών, κατόπιν ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων συνέταξε το με αριθ. πρωτ.

...../14.11.2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένες τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εισφοράς αλληλεγγύης και προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Μεταξύ των ανεπίσημων βιβλίων που κατασχέθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. ήταν και ένα προσωπικό καρτέ ημερολόγιο χρήσης 2012 του ελεγχόμενου κατά το χρονικό διάστημα από 1.01.2012-18.04.2012, όπου ήταν και το μοναδικό μέσο παρακολούθησης των επισκέψεων των ασθενών του αφετέρου ότι αυτό δεν είχε τύχει επεξεργασίας από προηγούμενο έλεγχο με αναφορά στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ελεγχόμενου. Ο προσφεύγων διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις του με την κατάθεση του, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη του ελέγχου και έγιναν δεκτές εν μέρει. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013 και 2014 υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, οι οποίες αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/94 και του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013. Επίσης από την επεξεργασία των κατασχεμένων επίσημων και ανεπίσημων στοιχείων διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά την χρήση 2012, βάσει της οποίας κρίθηκαν ανακριβή τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος και επαναπροσδιορίστηκαν τα κέρδη της χρήσης αυτής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, την απαλλαγή του από την υποχρέωση καταβολής φόρου και εν δυνάμει καταβλητέου ποσού που εσφαλμένως καταλογίστηκε σε βάρος του και την νομιμότοκη επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ανυπαρξία παραβάσεων σχετικών με τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Μη απόδειξη των επίμαχων παραβάσεων από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης Φορολογική Αρχή και μη νόμιμη επιβολή προστίμου και διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του, λόγω δήθεν ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων του. Το κατασχεθέν ημερολόγιο του, μέσω του οποίου ο έλεγχος διαπίστωσε τις φερόμενες παραβάσεις, περιελάμβανε ημερομηνίες μελλοντικών επισκέψεων ασθενών (ραντεβού) και όχι ιατρικές επισκέψεις.
- Αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου, αναφορικά με συγκεκριμένες καταθέσεις που θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.
- Μη νόμιμη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού στο πλαίσιο μερικού ελέγχου.
- Οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 περί προσαύξησης των μοναδικών συντελεστών καθαρών κερδών έχουν τη μορφή κύρωσης και δεν δύνανται να εφαρμοστούν μετά την κατάργηση των διατάξεων του ν.2238/1994, καθώς οι μεταγενέστερες διατάξεις του ν.4172/2013 δεν περιέχουν αντίστοιχη ρύθμιση και συνεπώς εφαρμόζονται αναδρομικά για την προκειμένη φορολογική περίοδο.

- Εν προκειμένω για τη χρήση 2012 εφαρμόζονται αναδρομικά οι ευμενέστερες κυρώσεις του μεταγενέστερου ν.4337/2015, όσον αφορά το επιβληθέν σε βάρος του πρόστιμο.
- Μη σωρευτική επιβολή, επί του ποσού κύριου φόρου, προστίμου (κατ' αρθ. 58 ΚΦΔ) και τόκων (κατ' αρθ. 53 ΚΦΔ), για τις χρήσεις 2012 και 2013, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 49 του ν.4509/17, λόγω αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης του άρθρου 3 παρ. 7 του ν.4337/2015 το οποίο προβλέπει μόνον την επιβολή προστίμου αρ. 58 ΚΦΔ.

Επίσης ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/25.04.2019 υπόμνημα, με το οποίο προσκομίζει έντεκα (11) υπεύθυνες δηλώσεις του άρθρου 8 του ν.1599/1986, στις οποίες οι δηλούντες βεβαιώνουν ότι δεν εξετάστηκαν από τον προσφεύγοντα σε ραντεβού που είχε οριστεί και που ο έλεγχος καταλόγισε μη έκδοση ΑΠΥ βάσει του κατασχεθέντος ανεπίσημου βιβλίου, επικαλούμενοι διαφορετικούς λόγους ο καθένας.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), περί μεταβατικών διατάξεων και έναρξη ισχύος:

«1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 σχετικά με το κύρος και την αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων, ορίζονται τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές

κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, προβλέπεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α` έως δ` προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. ια' της παρ. 5 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) για τους ασκούντες το επάγγελμα του ιατρού προβλέπονταν κατά το επίμαχο έτος η τήρηση του

πρόσθετου βιβλίου: «5. Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

ια) Οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς και οι εταιρείες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών στο οποίο καταχωρείται χωριστά για κάθε ασθενή το ονοματεπώνυμο αυτού, η χρονολογία επίσκεψης και η διεύθυνσή του».

Επειδή, σύμφωνα με την από 21.12.2018 οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων δεν τηρούσε το προβλεπόμενο από τις κείμενες διατάξεις Πρόσθετο Βιβλίο Ασθενών μέχρι τον έλεγχο του ΣΔΟΕ όπου του επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα και ξεκίνησε να το τηρεί από 18.04.2012. Ο διενεργηθείς έλεγχος από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, με την αριθ./18.04.2012 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, μεταξύ άλλων κατέσχεσε ένα προσωπικό ημερολόγιο 2012 (καρνέ), τα στοιχεία του οποίου επεξεργάστηκε για το χρονικό διάστημα από 1.01.2012-18.04.2012, ως μοναδικό στοιχείο παρακολούθησης των επισκέψεων, λαμβάνοντας υπόψη του τις εκδοθείσες ΑΠΥ και το Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων. Από την επεξεργασία του κατασχεθέντος προσωπικού ημερολογίου και ειδικότερα του τρόπου αναγραφής της ώρας του ραντεβού, του επωνύμου, της χρήσης γραμμάτων όπως ε (γιαή των λέξεων Holter, triplex, test ή συνδυασμός των σημαδιών και των λέξεων, αγκύλη επίθετο Χ 2, προσδιόρισαν την αντιστοίχιση για το είδος και την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών σε εκατόν τριάντα τρεις (133) περιπτώσεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν ΑΠΥ.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. 1361/2017 απόφαση του ΣτΕ, σχετικά με την επιβολή προστίμου βάσει βιβλίων και στοιχείων που κατασχέθηκαν, ακόμα κι αν κριθούν ανεπίσημα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 36 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. (τα μη θεωρημένα από την φορολογική αρχή αποτελούν ανεπίσημα στοιχεία), για την νομιμότητα της πράξης επιβολής απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/25.04.2019 υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε επιπλέον έντεκα υπεύθυνες δηλώσεις ασθενών που είχαν προγραμματίσει ιατρική επίσκεψη αλλά τελικά για κάποιο λόγο δεν κατάφεραν να την πραγματοποιήσουν, ωστόσο μόνο η προσκόμιση των υπεύθυνων δηλώσεων δεν δύναται να τεκμηριώσει τους σχετικούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος (ΣτΕ 112/1977).

Επειδή, περαιτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για ακύρωση προγραμματισμένων επισκέψεων, το οποίο πραγματοποιήθηκε σε μελλοντική χρονική στιγμή, τυγχάνουν αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα το προβλεπόμενο πρόστιμο ΚΒΣ, τα τηρηθέντα βιβλία δεύτερης κατηγορίας της χρήσης 1.01.2012-31.12.2012 κρίθηκαν ανακριβή, επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του και τα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με το εδάφιο 5 της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.2238/1994, συνεπεία των οποίων ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για ανυπαρξία παραβάσεων, μη απόδειξη των επίμαχων παραβάσεων και μη νόμιμη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 «4. 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, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 υπό τον τίτλο «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας», ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, α) με τις διατάξεις της παραγράφου 18 της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ. 1033/2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με την Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων κοινών τραπεζικών λογαριασμών, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο>> και β) με τις διατάξεις της παραγράφου 3 της εγκυκλίου

διαταγής ΠΟΛ. 1228/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. προκύπτει ότι, η Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

.....

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθρ. 28 και 64 ν. 4174/2013).

Επειδή με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ελέγχουν προσαύξησης περιουσίας, ως εξής: «Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής: 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, εν προκειμένω στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου και μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ./14.11.2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2013 & 2014, φορολογικού έτους 2014, τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης οικ. ετών 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014 καθώς και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, προκειμένου να λάβει γνώση και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του.

Επειδή, ο προσφεύγων σε απάντηση του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου υπέβαλλε υπόμνημα στο οποίο τοποθετήθηκε γενικά, χωρίς να προβεί σε αντιστοίχιση μια προς

μία των τραπεζικών συναλλαγών – εγγραφών. Ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης αφού έλαβε υπόψη του τις απόψεις του ελεγχόμενου και αξιολόγησε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του μετά των προσκομισθέντων στοιχείων, δέχθηκε για επανακατάθεση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές συναλλαγές του ελεγχόμενου, όπως προκύπτουν από τα βιβλία που τηρούσε κατά την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματός του, τις αναλήψεις μετρητών, το ποσό των μερισμάτων όπως βεβαιώνεται από την εταιρεία και δηλώνεται στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το υπόλοιπο που μπορούσε να κάνει χρήση από προηγούμενη χρήση. Δεν έγιναν δεκτές οι ονομαστικές καταθέσεις που αφορούσαν χρηματικά ποσά προερχόμενα από τρίτους για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στοιχεία. Στο παράρτημα της οικείας έκθεσης ελέγχου παρατίθεται αναλυτικός πίνακας Νο 1 με τη θέση του ελέγχου επί του υπομνήματος του ελεγχόμενου αναλυτικά ανά συναλλαγή. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος εντόπισε το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων που δεν προσδιορίστηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης, έκρινε ότι αυτό αποτελεί εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας και συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 & του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ως εξής: α) για το οικ. έτος 2013 ποσό 1.818,00 ευρώ, β) για το οικονομικό έτος 2014 ποσό 6.961,17 ευρώ, και γ) για το φορολογικό έτος 2014 ποσό 26.656,56 ευρώ.

Επειδή, ειδικότερα όσον αφορά τις πιστώσεις έτους 2012 με αιτιολογία ΦΣΑ (α/α 390, 391, 394, 396, 397, 398, 399, 400, 406) όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάσχεση μέσω στον οφειλέτη του, τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν δύναται να συσχετιστούν με τις εν λόγω πιστώσεις, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του τυγχάνει αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή κατέθεσε αντίγραφο της με αριθ. επιταγή εκδόσεως του ως προκαταβολή σύνταξης, με ημερομηνία 19.11.2014 και ποσό 1.500,00 ευρώ καθώς και το από 19.11.2014 αντίγραφο αποδεικτικού παραλαβής πακέτου επιταγών της ποσού 1.500,00 ευρώ, με πίστωση στον με αριθ. λογαριασμό του, προκειμένου να δικαιολογήσει την με α/ 342 πίστωση έτους 2014.

Επειδή, κατόπιν προσκόμισης των ανωτέρω δικαιολογητικών, όσον αφορά την πίστωση με α/α 342 στις 19.11.2014, ποσού 1.500,00 ευρώ, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος αποδεικνύεται και γίνεται αποδεκτός από την υπηρεσία μας.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις (α/α 277, 279, 295, 297, 299, 300, 319, 320, 324, 325, 331, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 343, 344 & 345) όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις χρηματικών ποσών προερχόμενες από μερίσματα που έλαβε η σύζυγός του,, από την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ο ισχυρισμός του αυτός δεν αποδεικνύεται καθόσον ο με αριθ. IBAN GR λογαριασμός στην τράπεζα όπου έλαβαν χώρα οι πιστώσεις, έχει μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο και όχι την σύζυγό του.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις του με αριθ. IBAN GR κοινού λογαριασμού που τηρεί ο προσφεύγων με τη σύζυγό του στην (έτους 2013 με α/α 15, 19, 20, 21 συνολικού ποσού 5.020 ευρώ & έτους 2014 με α/α 26, 28, 30, 32, 33, 34 συνολικού

ποσού 14.000 ευρώ), σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι έχουν κατατεθεί από την σύζυγό του, η οποία είναι συνδικαιούχος, κατόπιν προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών και λαμβανόμενου υπόψη το σημαντικό ύψος των εισοδημάτων από μερίσματα που δηλώνει στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων ετών, τυγχάνουν βάσιμοι και ως εκ τούτου γίνονται αποδεκτοί από την υπηρεσία μας.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις (α/α 359, 365 & 371 έτους 2013) όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις χρηματικών ποσών προερχόμενες από μερίσματα που έλαβε η σύζυγός του, από την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «....., ο ισχυρισμός του αυτός δεν αποδεικνύεται καθόσον ο με αριθ. λογαριασμός στην επίσης έχει μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο και όχι την σύζυγό του.

Επειδή, όσον αφορά την πίστωση με α/α 168, χρήσης 2013, συνολικού ποσού 1.000,00 ευρώ όπου ο έλεγχος αφού επιμέρισε στο σύνολο των δικαιούχων διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά τον υιό του κατόπιν προσκόμισης δικαιολογητικών σχετικών με τα εισοδήματα του υιού του, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986 και εφόσον ο υιός του είναι δικαιούχος του λογαριασμού, αυτός τυγχάνει βάσιμος και ως εκ τούτου αποδεκτός από την υπηρεσία μας.

Επειδή, ομοίως όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 199, 201 & 203, χρήσης 2014, συνολικού ποσού 3.121,00 ευρώ όπου ο έλεγχος αφού επιμέρισε το ποσό στο σύνολο των δικαιούχων διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά τον υιό του κατόπιν προσκόμισης δικαιολογητικών σχετικών με τα εισοδήματα του υιού του, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986 και εφόσον ο υιός του είναι δικαιούχος του λογαριασμού πίστωσης του ποσού, αυτός τυγχάνει βάσιμος και ως εκ τούτου αποδεκτός από την υπηρεσία μας.

Επειδή, αναφορικά με τις πιστώσεις με α/α 80, 233 & 239, κατά την 20.03.2012, 22.05.2012 και 28.06.2012 αντίστοιχα, συνολικού ποσού συναλλαγής 1.729,52 ευρώ, όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα αλλά αφορούν προσωπικές του συναλλαγές χωρίς ωστόσο να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει αβάσιμος και αναπόδεικτος, ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει δεκτός από την υπηρεσία μας.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή προσκόμισε το με αριθ./7.07.2014 ένταλμα πληρωμής από τον ποσού 2.546,10 ευρώ και το με αριθ./7.07.2014 γραμμάτιο είσπραξης της του ως άνω ποσού, ισχυριζόμενος ότι η σχετική κατάθεση αποτελεί κέρδος από το παιχνίδι ΤΖΟΚΕΡ. Ως εκ τούτου η σχετική πίστωση με α/α 196/7.07.2014, ποσού 2.546,10 ευρώ, εκ των οποίων κατόπιν επιμερισμού στους δικαιούχους του λογαριασμού ο έλεγχος διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας 848,7 ευρώ, ο προσφεύγων απέδειξε την πηγή προέλευσής της και ο ισχυρισμός του τυγχάνει αποδεκτός από την υπηρεσία μας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές

υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό

(50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, ορίζονται τα εξής:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, στο σώμα της με αριθ./2018 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, υπάρχει σχετική μνεία: «Οι τόκοι του άρθρου 53 του ν.4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου – εισφοράς ήτοι: 01/08/2015».

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος εφάρμοσε τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγον περί μη εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης τυγχάνουν αβάσιμοι και εκ τούτου απορριπτέοι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω τροποποιούμε τις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης που αφορούν τις χρήσεις 2013 και 2014.

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	82.083,81	2.870,21	89.044,98	5.167,40	86.201,65	4.228,82	1.358,61
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου							
Προκαταβολή φόρου							
Εισφορά αλληλεγγύης							
Υπόλοιπο Φόρου							
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120 %)							
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013				2.154,77		679,30	339,65
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (65 * 0,73%=47,45%)						644,66	575,24
Τέλος επιτηδεύματος							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		2.870,21		7.322,17		5.552,78	2.273,50

		Προσαύξηση ν.2523/97	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 48 μήνες Χ0,73%=42,34%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(25%)	Σύνολο νέων προστίμων	Επιεικέστερη κύρωση
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	1.358,61	1.630,33	575,24	339,65	914,89	914,89

Φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014)

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	107.031,0 7	8.268,46	133.687,6 3	17.066,12	123.298,5 9	13.636,7 4	5.368,28
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου							
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου		108,00		108,00		108,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		21,60		21,60		21,60	
Προκαταβολή φόρου							
Εισφορά αλληλεγγύης		4.492,60		5.558,86		5.143,30	650,70
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.747,20		1.747,20		1.747,20	
Υπόλοιπο Φόρου							
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013				4.398,33		2.684,14	2.684,14
Τέλος επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		15.288,86		29.550,12		23.991,9 8	8.703,12

*Οι τόκοι του άρθρου 53 του ν.4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου – εισφοράς

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, ως κάτωθι:

- την επικύρωση: α) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2013, β) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2013 και γ) του με αριθ./2018 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., χρήσης 1.01.2012-31.12.2012 και
- την τροποποίηση: α) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2014, β) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους 2014

και γ)της με αριθ./2018 2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Οικονομικό έτος 2013

Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικό έτους 2013
(...../2018)

Χρεωστικό ποσό **7.077,02 €**

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/21011
οικ. έτους 2013 (...../2018)

Σύνολο εισφοράς **204,79 €**

Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου επί Παραβάσεων Κ.Β.Σ. (...../2018)

Πρόστιμο **4.000,00 €**

Οικονομικό έτος 2014

Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014
(...../2018)

Διαφορά φόρου	1.358,61 €
Επιεικέστερη κύρωση του άρθρου 49 του ν.4509/2017	914,89€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.273,50€

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/21011
οικ. έτους 2014 (...../2018)

Σύνολο εισφοράς **123,53 €**

Φορολογικό έτος 2014

Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2014
(...../2018)

Διαφορά φόρου	5.368,28 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.684,14 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	650,70 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.703,12 €

*Οι τόκοι του άρθρου 53 του ν.4174/2013 ανέρχονται σε 0,73% και υπολογίζονται από την επόμενη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου – εισφοράς

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.