



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1320

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της
..... **ΤΟΥ** με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ. ..,, κατά της με αριθμό ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), της με αριθμό ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), της με αριθμό ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), της με αριθμό ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της με αριθμό ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της . . 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 4.075,43 €, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 3.822,76 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **7.898,19 €**.

2) Με την υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.123,00 €, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 772,62 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **1.895,62 €**.

3) Με την υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.329,72 €, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 664,86 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **1.994,58 €**.

4) Με την υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ύψους 478,31 €, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 448,66 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **926,97 €**.

5) Με την υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ύψους 43,19 €, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 29,72 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **72,91 €**.

6) Με την υπ' αριθμ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά ύψους 254,29 €, πλέον πρόσθετων φόρων των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 127,14 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **381,43 €**.

Δυνάμει της με αρ. .../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών «.....» μερικός επιτόπιος έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στις χρήσεις 2012, 2013 και 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, του Ν. 4174/2013 και του ν.4174/2013.

Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν με βάση τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) καθώς και τις παρ. 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005) διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές :

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2013	2014	2015
Παροχές τρίτων		288,02	510,04
Φόροι - τέλη		28,28	
Διάφορα έξοδα	1.215,81	254,36	124,79
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.215,81	570,66	634,83

Περαιτέρω, από την επεξεργασία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης περιουσίας διαπιστώθηκε ότι, στις 17.06.2014 η προσφεύγουσα εισέπραξε το ποσό των 810,00 € με περιγραφή ειδική εκλογική αποζημίωση. Από τον έλεγχο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω ποσό δεν δηλώθηκε στον κωδ. 660 "Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2014, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση" ως όφειλε.

Από δε την επεξεργασία των ατομικών τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, βάσει της εκτέλεσης του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης, καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκαν υπόψη τα υπομνήματα και τα δικαιολογητικά που κατέθεσε η προσφεύγουσα κατόπιν του υπ' αριθμ. .../21-8-2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών του ελέγχου, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στα έτη 2012, 2013 και 2014 από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και κατόπιν του με αρ. .../2018 Σημειώματος

Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 ως ακολούθως:

A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ – ΦΟΡΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΗΓΗ
1	Οικονομικό έτος 2013 - (χρήση 2012)	12.977,66	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
2	Οικονομικό έτος 2014- (χρήση 2013)	3.734,17	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)
3	Φορολογικό έτος 2014	3.424,17	ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣ (ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ)

Στους λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν μοναδική δικαιούχος του λογαριασμού τα ποσά καταλογίστηκαν αυτούσια στην ίδια. Για τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, τα καταλόγισε κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Στη συνέχεια ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη :

- τις διατάξεις των άρθρων 4,15,16,17,18,23,31,48 και 66 του ν.2238/1994 και τις διατάξεις των άρθρων 7,10,21,37 και 39 του ν.4172/2013,
- τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα,
- τα στοιχεία και τα υπομνήματα που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα,
- τα εισοδήματα που προσδιορίσθηκαν βάσει του Ειδικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας που αφορούν εισοδήματα αγνώστου πηγής ή προέλευσης,
- το διαθέσιμο εισόδημα ανά χρήση,
- το εισόδημα που συνιστά προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013,
- τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας,

προέβη στον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και στον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011 εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Το πόρισμα του ελέγχου επί του οποίου ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι εσφαλμένο και παράνομο, καθ' όσον τα επίμαχα ποσά, που καταλογίστηκαν σε βάρος της και αφορούν καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της, δεν αποτελούν άγνωστης προέλευσης, αφού παρείχε τεκμηριωμένες και αληθείς εξηγήσεις στον έλεγχο.
2. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – ελλιπής αιτιολογία.
3. Παράβαση των άρθρων 4§5 και 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.
4. Παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
5. Εσφαλμένος υπολογισμός της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο φορολογικό έτος 2014.
6. Εσφαλμένος υπολογισμός του προστίμου ανακρίβειας.
7. Αναρμόδια η Δ.Ο.Υ. Έδεσσεας για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου και παράνομου πορίσματος του ελέγχου και ελλιπούς αιτιολογίας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2013 και 2014), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α΄ έως Ζ΄ της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 (αντίστοιχη η παράγραφος 3 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955), όπως αυτή ίσχυε πριν από το ν. 3888/2010, ότι «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4».

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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**».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν

προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 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.** 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο....».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 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. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για

«πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.....».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων 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 [...]**. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα**. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)».

Επειδή από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α΄) «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ΄ στοιχ. α΄ του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσότερων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάση της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (Ολ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ' αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον

πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

Επειδή, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β'/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν τοις πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

Επειδή σύμφωνα με την 27/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα με αριθμό πρωτ. .../06.12.2018 και ../20.12.2018 έγγραφα – υπομνήματα της προσφεύγουσας, τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της και τα βιβλία της επιχείρησής της προέβη στον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος διαπιστώνοντας τα κάτωθι

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012

- Προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της συνολικού ποσού 12.977,66€, που δεν αποδείχθηκε ότι φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε του φόρου.
- Δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα της προσφεύγουσας, ποσό 1.215,81€.

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013

- Προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της συνολικού ποσού 3.734,17€, που δεν αποδείχθηκε ότι φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε του φόρου.
- Δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα της προσφεύγουσας, ποσό 570,66€.
- Διαφορά ακαθαρίστων εσόδων δήλωσης και ελέγχου ποσό 14,40€.

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2014 – 31.12.2014

- Προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς

λογαριασμούς της συνολικού ποσού 3.424,17€, που δεν αποδείχθηκε ότι φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε του φόρου.

- Δαπάνες οι οποίες δεν εκπέττουν από τα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα της προσφεύγουσας, ποσό 634,83€.
- Τόκοι από καταθέσεις τραπεζών, που δεν δηλώθηκαν ποσού 231,34€.
- Ειδική εκλογική αποζημίωση ποσού 810,00€, η οποία δεν δηλώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 28.12.2018 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, τις συνημμένες καταστάσεις με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, τα προσκομισθέντα στοιχεία από την προσφεύγουσα, προκύπτουν για τα έτη 2012 - 2014, τα ακόλουθα:

Χρήση 2012

1. Λογαριασμός/.....

Συνδικαιούχοι του λογαριασμού:,

Για τις πιστώσεις των ποσών 1.317,00 € και 233,00 € με ημερομηνία κατάθεσης 11/3/2012 και 21/12/2012 αντίστοιχα, η προσφεύγουσα προσκομίζει σχετικά παραστατικά της, από τα οποία αποδεικνύεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις δεν έγιναν με κατάθεση μετρητών αλλά με χρώση κάρτας. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα απέδειξε ότι οι καταθέσεις αυτές προέρχονται από γνωστή πηγή και ο σχετικός ισχυρισμός της γίνεται αποδεκτός.

2. Λογαριασμός Συνδικαιούχοι του λογαριασμού:,

Ποσά 4.800,00 €, 10.000,00 €, 4.000,00 € και 3.000,00 € : Σύμφωνα με το ισχυισμό της προσφεύγουσας τα ποσά αυτά προέρχονται από κατάθεση που έγινε από το συνδικαιούχο Για την κατάθεση ποσού 3.000,00 € που πραγματοποιήθηκε την 21/12/2012 προσκομίζει παραστατικό κατάθεσης της, στο οποίο δεν αναγράφεται ο ανωτέρω λογαριασμός/..., για δε τα υπόλοιπα ποσά δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο και επομένως δεν γίνεται δεκτός ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

3. Λογαριασμός/017-017 /... Συνδικαιούχος του λογαριασμού ... (υπάλληλος της προσφεύγουσας).

Για τη χρήση 2012

Ποσά 737,00€/31-1-2012, 970,00€/29-2-2012, 460,00€/31-5-2012, 740,00€/28-6-2012 460,00€/30-7-2012, 392,00€/27-9-2012, 357,00€/30-10-2012, 393,00€/30-11-2012 και 385,00€/31-12-2012
Σύνολο 4.894,00 €) : Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αφορούν σε καταθέσεις δικές της μέσω ATM για πληρωμή ΙΚΑ υπαλλήλου της. Υπάρχουν οι αντίστοιχοι αντιλογισμοί πίστωσης σε λογαριασμό του ΙΚΑ.

Για τη χρήση 2013

Ποσά 588,00€/30-1-2013, 772,00€/28-2-2013, 347,00€/28-3-2013, 365,00€/30-4-2013, 383,00€/31-5-2013, 382,50€/30-8-2013, 383,00€/30-9-2013, 365,10€/31-10-2013, 402,50€/29-11-2013 (Σύνολο 3.988,10 €): Αφορούν σε αντιλογισμό πίστωσης της ίδια μέρας για πληρωμή εργοδοτικών εισφορών ΙΚΑ υπαλλήλου της.

Ποσά 717,00€/13-2-2013, 720,00€/23-12-2013 (Σύνολο 1.437,00 €): Αφορά σε αντιλογισμό πίστωσης της ίδια μέρας για μεταφορά του ποσού σε λογαριασμό της υπαλλήλου της και αφορά σε μισθοδοσία.

Ποσό 788,00€/30-12-2013. Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσού 10,56 € σε λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου, μεταφορά ποσού 365,11€ σε λογαριασμό ΙΚΑ για εργοδοτικές εισφορές μηνός Νοεμβρίου 2013 και μεταφορά ποσού 412,81 € σε λογαριασμό της υπαλλήλου της για επίδομα άδειας έτους 2013.

Για το έτος 2014

Ποσό 1.489,00€/28-2-2014. Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσών 382,50 € και 389,56 € σε λογαριασμό ΙΚΑ για εργοδοτικές εισφορές μηνός Ιανουαρίου 2014 και δώρο Χριστουγέννων αντίστοιχα και μεταφορά ποσού 716,84 € σε λογαριασμό της υπαλλήλου της για μισθοδοσία Ιανουαρίου 2014.

Ποσό 1.018,00€/31-3-2014. Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσού 9,69€ σε λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου για πληρωμές Δ.Ο.Υ., μεταφορά ποσού 347,72€ σε λογαριασμό ΙΚΑ για εργοδοτικές εισφορές μηνός Φεβρουαρίου 2014 και μεταφορά ποσού 660,49 € σε λογαριασμό της υπαλλήλου της για μισθοδοσία μηνός Φεβρουαρίου 2014.

Ποσά 365,00€/30-4-2014, 202,00€/29-8-2014, 293,00€/30-9-2014 (Σύνολο 860,00 €). Αφορούν σε αντιλογισμό πίστωσης της ίδιας μέρας για πληρωμή εργοδοτικών εισφορών ΙΚΑ υπαλλήλου της.

Ποσό 295,00€/31-7-2014. Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσού 9,69€ σε λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου για πληρωμές Δ.Ο.Υ., μεταφορά ποσού 284,36€ σε λογαριασμό ΙΚΑ για εργοδοτικές εισφορές.

Ποσό 618,00€/30-9-2014 Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσών 212,39 € και 405,47€ σε λογαριασμό της υπαλλήλου της για επίδομα αδείας και μισθοδοσία Αυγούστου 2014.

Ποσό 645,00€/31-10-2014. Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσού 221,38€ σε λογαριασμό ΙΚΑ για εργοδοτικές εισφορές και μεταφορά ποσού 424,78€ σε λογαριασμό της υπαλλήλου της για μισθοδοσία Σεπτεμβρίου 2014.

Ποσό 626,00€/28-11-2014. Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσού 201,38€ σε λογαριασμό ΙΚΑ για εργοδοτικές εισφορές και μεταφορά ποσού 424,78€ σε λογαριασμό της υπαλλήλου της για μισθοδοσία Οκτωβρίου 2014.

Ποσό 570,00€/28-11-2014. Αντιλογισμός πίστωσης της ίδιας ημέρας. Μεταφορά ποσού 183,08€ σε λογαριασμό ΙΚΑ για εργοδοτικές εισφορές και μεταφορά ποσού 386,16€ σε λογαριασμό της υπαλλήλου της για μισθοδοσία Νοεμβρίου 2014.

Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με τις κινήσεις του λογαριασμού /..., όπως αυτές απεικονίζονται στο προσκομισθέν αντίγραφο κίνησης λογαριασμού, προκύπτει ότι πρόκειται για λογαριασμό, ο οποίος χρησιμοποιείται από την προσφεύγουσα αποκλειστικά για πληρωμές των υποχρεώσεων της επιχείρησής της (μισθοδοσία, ΙΚΑ, πληρωμές Δημοσίου). Γίνονται ως επί των πλείστων καταθέσεις μετρητών και ταυτόχρονη ισόποση μεταφορά των ποσών αυτών σε λογαριασμούς ΙΚΑ, Δημοσίου και στο λογαριασμό της υπαλλήλου της . . για πληρωμές μισθοδοσίας.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας από την άσκηση της ατομικής της επαγγελματικής δραστηριότητας, τα οποία ανέρχονται για τη χρήση 2012 σε 39.224,97 €, για τη χρήση 2013 σε 32.659,74 € και για το φορολογικό έτος 2014 σε 35.647,94 €, υπερκαλύπτουν τις ανωτέρω πιστώσεις που διενεργήθηκαν για την πληρωμή των υποχρεώσεων της επιχείρησης και ως εκ τούτου οι πιστώσεις αυτές δεν αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, καθώς δεν προέρχονται από άγνωστη πηγή, αλλά από νομίμως δηλωθέντα εισοδήματα και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Όσον αφορά στις υπόλοιπες επικαλούμενες από την προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της καταθέσεις, για τις οποίες ο έλεγχος της καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τους ισχυρισμούς της ότι πρόκειται α) για καταθέσεις και μεταφορές ποσών που αφορούσαν σε δηλωθέντα εισοδήματά της και β) για καταθέσεις που αφορούσαν στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών της και ως εκ τούτου τυγχάνουν απορριπτέοι.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα των οικονομικών ετών 2013 -2014 και του φορολογικού έτους 2014 προσδιορίζεται ως εξής :

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012 – 31.12.2012

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό εισόδημα από ακίνητα	1.164,00	1.164,00	1.164,00
Συνολικό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	15.913,12	17.128,93	17.128,93
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48§3 ν.2238/1994		12.977,66	9.755,66
Φορολογητέο εισόδημα	17.077,12	31.270,59	28.048,59

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό εισόδημα από ακίνητα	1.164,00	1.164,00	1.164,00
Συνολικό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	11.159,51	11.744,57	11.744,57
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48§3 ν.2238/1994		3.734,17	627,62
Φορολογητέο εισόδημα	12.323,51	16.642,74	13.536,19

Φορολογική περίοδος 01.01.2014 – 31.12.2014

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό εισόδημα από ακίνητα	1.356,60	1.356,60	1.356,60
Συνολικό εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	13.872,25	14.507,08	14.507,08
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48§3 ν.2238/1994		3.424,17	363,67
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης		231,34	231,34
Φορολογητέο εισόδημα	15.228,85	19.519,19	16.458,69

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης των άρθρων 4§5 και 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και της αρχής της αναλογικότητας.

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, 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού της εισφοράς αλληλεγγύης στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή στο άρθρο 29 του Ν.3986/2011, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται :

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015. [...]

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».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως

εφαρμοστές διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας υπολόγισε ορθώς με συντελεστή 2% την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν.3986/2011, όπως αυτές ίσχυαν κατά τη κρινόμενη φορολογική περίοδο, εφόσον το συνολικό εισόδημα, που αποτελεί τη βάση υπολογισμού της ως άνω προσφοράς, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., υπερβαίνει τις 20.000,00€, οι δε επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις με τις οποίες ορίζεται ότι «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» τέθηκαν σε ισχύ από 16/7/2015 και μετά, σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου 1 και του άρθρου 2 του Ν.4334/2015 (ΦΕΚ 80 Α' /16-7-2015) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού του προστίμου ανακρίβειας και εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης.

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.».».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 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».

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1176363 ΕΞ 2018 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ σχετικά με την επιβολή κυρώσεων στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διευκρινίστηκε ότι :

«Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο αριθ. Δ12Α 1132102 ΕΞ 2012/24.9.2012 έγγραφό μας, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος του ν. 2523/1997 στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και του τέλους επιτηδεύματος, όταν υποβάλλονται εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Ομοίως και κατά τον υπολογισμό του πρόστιμου που επιβάλλεται στις δηλώσεις που υποβάλλονται στο πλαίσιο του ν. 4512/2018, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ των χρεωστικών ποσών ανά ΚΑΕ φόρου, χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτ/μου και όχι στη διαφορά των ποσών της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης (σχετ. το ΔΕΑΦ Α 1138641 ΕΞ 2018/21.9.2018 έγγραφό μας).

2. Τέλος, οι ως άνω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης και κατά την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η ΔΕΛ Α1 1053230 ΕΞ 2014/27-3-2014 (Β' 812) Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. και η ΠΟΛ. 1197/2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (Β' 4385/2017 και Β' 437/2018))».

Επειδή, στις σελ. 701- 703 της από 27/12/2018 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας παρατίθενται οι πίνακες υπολογισμού των πρόσθετων φόρων των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αρ. .../2018 και .../2018, βάσει των διατάξεων

του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53 και 58 του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97. Επομένως, για τις εν λόγω πράξεις εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς τις πράξεις αυτές τυγχάνει απορριπτέος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, ως προς τις με αρ. ../2018, ../2018 και ../2018 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ν. 2523/1997 και των άρθρων 53 και 58 του Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και οι πρόσθετοι φόροι, οι οποίοι καταλογίστηκαν με τις ανωτέρω πράξεις θα πρέπει να διαγραφούν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αναρμοδιότητας της Αρχής που τις εξέδωσε.

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της ανωτέρω απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Η προσφεύγουσα, στις ελεγχόμενες χρήσεις, υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, της οποίας η αρμοδιότητα του ελέγχου περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και συνεπώς, αρμόδιος για τη έκδοση της εντολής ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις αυτές είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Ως εκ τούτου, ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της . . του . με Α.Φ.Μ. ..., και την **τροποποίηση** :

- 1) της υπ' αριθμ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 (χρήσης 2012),
- 2) της υπ' αριθμ. ../27-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 (χρήσης 2013),

3) της υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

4) της υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012),

5) της υπ' αριθμ. **../27-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και

6) της υπ' αριθμ. **.../27-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 φορολογικού έτους 2014

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ως ακολούθως :

Η υπ' αριθμ. **.../27-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 (χρήσης 2012)

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
ΑΝΑΛΥΣΗ	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου
Εισόδημα	17.788,75	17.077,12	17.788,75	31.270,59	17.788,75	28.048,59	0,00	10.971,47
Φόρος κλίμακας	1.867,19	1.689,28	1.867,19	5.764,71	1.867,19	4.637,00	0,00	2.947,72
Μειώσεις φόρου	0,00	59,05	0,00	59,05	0,00	59,05	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	1.867,19	1.630,23	1.867,19	5.705,66	1.867,19	4.577,95	0,00	2.947,72
Πλέον συμπληρωματικός φόρος	0,00	18,00	0,00	18,00	0,00	18,00	0,00	0,00
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	1.335,53	23,20	1.335,53	23,20	1.335,53	23,20	0,00	0,00
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	2.070,88	0,00	2.070,88	0,00	2.070,88	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου	6,34		6,34		6,34			
Υπόλοιπο φόρου	92,15		4.167,58		3039,87		2.947,72	
Προκαταβολή φόρου για επόμενο έτος	0,00	883,33	0,00	883,33	0,00	883,33	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ /Τόκοι άρθρου 53	0,00	0,00	0,00	3.822,76	0,00	2.764,96	0,00	2.764,96
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00	210,05	0,00	210,05	0,00	210,05	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Έκπτωση λόγω ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης	6,70		6,70		6,70		0,00	
Χρεωστικό ποσό φόρου	1.828,83		9.727,02		7.541,51		5.712,68	

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **2.947,72€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (60 μήνες Χ 0,73% = 43,80 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.537,26 €	1.473,86 €	1.291,10€	2.764,96 €	2.764,96 €

Η υπ' αριθμ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 (χρήσης 2013)

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
ΑΝΑΛΥΣΗ	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου
Εισόδημα	16.077,05	12.323,51	16.077,05	16.642,74	16.077,05	13.536,19	0,00	1.212,68
Φόρος κλίμακας	3.536,95	3.017,87	3.536,95	4.140,87	3.536,95	3.333,17	0,00	315,30
Μειώσεις φόρου	2.100,00	0,00	2.100,00	0,00	2.100,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	1.436,95	3.017,87	1.436,95	4.140,87	1.436,95	3.333,17	0,00	315,30
Πλέον συμπληρωματικός φόρος	0,00	18,00	0,00	18,00	0,00	18,00	0,00	0,00
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	1.306,92	0,00	1.306,92	0,00	1.306,92	0,00	0,00	0,00
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	883,33	0,00	883,33	0,00	883,33	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	2.282,57		3.405,57		2.597,87		315,30	
Προκαταβολή φόρου για επόμενο έτος	0,00	1.669,73	0,00	1.669,73	0,00	1.669,73	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ /Τόκοι άρθρου 53	0,00	0,00	0,00	772,62	0,00	169,63	0,00	169,63
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00	128,32	0,00	128,32	0,00	128,32	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	4.730,62		6.626,24		5.215,55		484,93	

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **315,30 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (10%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (60 μήνες Χ 0,73% = 43,80 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	378,36 €	31,53 €	138,10€	169,63 €	169,63 €

Η υπ' αριθμ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
ΑΝΑΛΥΣΗ	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου	Του συζύγου	Της Συζύγου
Εισόδημα	16.095,79	15.228,85	16.095,79	16.095,02	16.095,79	16.095,02	0,00	866,17
Φόρος κλίμακας	3.540,85	3.756,02	3.540,85	3.955,77	3.540,85	3.955,77	0,00	199,75
Προσαύξηση περιουσίας	0,00	0,00	0,00	3.424,17	0,00	363,67	0,00	363,67
Φόρος προσαύξησης περιουσίας (33%)	0,00	0,00	0,00	1.129,97	0,00	120,01		120,01
Μειώσεις φόρου	2.100,00	0,00	2.100,00	0,00	2.100,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	1.440,85	3.756,02	1.440,85	5.085,74	1.440,85	4.075,78	0,00	319,76
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	1.440,86	0,00	1.440,86	0,00	1.440,86	0,00	0,00	0,00
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	1.669,73	0,00	1.669,73	0,00	1.669,73	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	2.086,29		3.416,01		2.406,04		319,75	
Προκαταβολή φόρου για επόμενο έτος	0,00	1.983,73	0,00	1.983,73	0,00	1.983,73	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ 10%	0,00	0,00	0,00	664,86	0,00	31,98	0,00	31,98
Εισφορά αλληλεγγύης	0,00	152,29	0,00	152,29	0,00	152,29	0,00	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	4.872,31		6.866,89		5.224,04		351,73	

Επί του οφειλόμενου ποσού θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Η υπ' αριθμ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012)

ΕΚΚ. ΕΙΔ. ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (€)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.077,12	31.270,59	28.048,59	11.746,47
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ	2.130,31	2.130,31	2.130,31	0,00
ΦΟΡ.ΑΥΤΟΤ.ΦΟΡ/ΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	236,70	236,70	236,70	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	19.444,13	33.637,60	30.415,60	10.971,47
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.885,00	10.885,00	10.885,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	19.444,13	33.637,60	30.415,60	10.971,47
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	0,01	0,02	0,02	
ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	194,44	672,75	608,31	413,87
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	0,00	448,66	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	194,44	1.121,41	608,31	413,87

Η υπ' αριθμ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

ΕΚΚ. ΕΙΔ. ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (€)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.323,51	16.642,74	13.536,19	1.212,68
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ	421,10	421,10	421,10	0,00
ΦΟΡ.ΑΥΤΟΤ.ΦΟΡ/ΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	74,31	74,31	74,31	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	12.818,92	17.138,15	14.031,60	1.212,68
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.885,00	10.885,00	10.885,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	12.818,92	17.138,15	14.031,60	1.212,68
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	0,01	0,01	0,01	
ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	128,19	171,38	140,32	12,13
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	0,00	29,72	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	128,19	201,10	140,32	12,13

Η υπ' αριθμ. .../27-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 φορολογικού έτους 2014

ΕΚΚ. ΕΙΔ. ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ (€)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	15.228,85	19.519,19	16.458,69	1.229,84
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ		810,00	810,00	810,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	15.228,85	20.329,19	17.268,69	2.039,84
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	10.885,00	10.885,00	10.885,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	15.228,85	20.329,19	17.268,69	1.212,68
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	0,01	0,02	0,01	0,01
ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	152,29	406,58	172,69	20,40
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΦΔ	0,00	127,14		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	152,29	533,72	172,69	20,40

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

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.898,19 €	5.712,68 €

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.895,62 €	484,93 €

Φορολογικό έτος 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.994,58 €	351,73 €

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	926,97 €	413,87 €

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	72,91 €	12,13 €

Φορολογικό έτος 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	381,43 €	20,40 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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