



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 1201



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **21/5/2019**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες :

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του «..... του» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις **ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**, με διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού, κατά της α)Της υπ' αρ./**18** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

(διαχειριστική περίοδος 1/1- 31/12/2012), β) Της υπ' αρ./18 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2012, γ) Της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012, και δ) Της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **3.768,85 €**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους **3.480,16 €**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **7.249,01 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 και την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 διαπιστώθηκαν, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ
ΧΡΗΣΗ 2012
24.378,11
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΧΡΗΣΗ 2012
8.371,27

7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Από τον λογιστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.2238/94 καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2012 31.12.2012

	Βάσει Σημειώματος Διαπιστώσεων	Βάσει Μερικού Ελέγχου
Κέρδη χρήσης	22.399,93	22.399,93
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	2.770,95	2.770,95
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	24.378,11	8.371,27
Κέρδη βάσει ελέγχου	49.548,99	33.542,15

Επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών

Κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./2018 αιτήσεως που υπέβαλλε στην ηλεκτρονική υπηρεσία μητρώου λογαριασμών των τραπεζών, ο έλεγχος έλαβε από τις τράπεζες τα ηλεκτρονικά αρχεία (φύλλα επεξεργασίας δεδομένων), με τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος.

Από την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως καταθέσεις, μεταφορές (πιστώσεις), προσδιόρισε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων (πιστώσεις) του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς του ίδιου για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο ως ακολούθως:

Οικ. Έτος	Πρωτογενείς Καταθέσεις
2013	89.455,35

Ο έλεγχος, κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για την χρήση 2012 και αφού έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθ. πρωτ./2018 και/2018 Υπομνήματα του, κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις για την υπό κρίση χρήση, οι οποίες δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για την υπό κρίση χρήση, ποσού ύψους **6.572,84€**, που αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/94.

Βάσει των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος που δεν δικαιολογήθηκαν από τον ίδιο, για την υπό κρίση χρήση, διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

Οικ. Έτος	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν	Καταθέσεις που δικαιολογήθηκαν και θα συγκριθούν με τα δηλωθέντα	Δάνεια
2013	89.455,35	82.882,51	6.572,84	0,00	0,00

Έμμεση Τεχνική Ρευστότητας

Ο ελεγχόμενος είναι μέτοχος και συμμετέχει στη Διοίκηση Νομικών Προσώπων και συγκεκριμένα α) στη με Α.Φ.Μ. τα οποία όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με ζημιογόνο αποτέλεσμα για τα οικονομικά έτη 2003 έως και 2014.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης σε περιπτώσεις που φυσικό πρόσωπο συμμετέχει σε οποιασδήποτε μορφής Νομικό πρόσωπο με ζημιογόνα αποτελέσματα.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιλέχθηκε η τεχνική της ρευστότητας η οποία προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», και η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.05.2013, υπόκειται σε φορολόγηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.

Από την εφαρμογή της τεχνικής αυτής του ελέγχου για την ελεγχόμενη χρήση 01/01-31/12/2012, προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού **-3.530,20€**.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 9 της ΠΟΛ.1050/2014 (ΦΕΚ 474 Β725-2-2014), συγκρίθηκαν στη φορολογική περίοδο τα φορολογητέα εισοδήματα που προσδιορίστηκαν με τις δύο ως άνω αναφερόμενες μεθόδους, και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λήφθηκε υπόψη το μεγαλύτερο (ήτοι αυτό που προκύπτει από τις γενικές διατάξεις και στο οποίο περιλαμβάνονται έσοδα από προσαύξηση περιουσίας **6.572,84€**) .

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου βάσει Γενικών διατάξεων
	Οικ. Έτος 2013
Ακίνητη περιουσία	8.344,91
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	33.542,15
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	0,00
Προσαύξηση Περιουσίας	6.572,84
Φορολογητέο εισόδημα	48.459,90

Οικ. Έτος	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά
2013	34.011,82	3.530,20	37.542,02	48.459,90	48.459,90	14.448,08

Δεδομένου δε ότι δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως επαρκή, για την υπό κρίση χρήση και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, προσθέτοντας στα φορολογητέα εισοδήματα του την διαπιστωθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 -31/12/2012

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
A - Β. Από ακίνητα	8.344,91	8.344,91	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	25.666,91	40.114,99	14.448,08

Συνολικό εισόδημα	34.011,82	48.459,90	14.448,08
Φορολογητέο εισόδημα	34.011,82	48.459,90	14.448,08

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος για το υπό κρίση έτος.

Με την υπ' αρ./18 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.4337/2015, συνολικού ποσού 3.900,00 €, λόγω

- Μη καταχώρησης σε μία (1) περίπτωση στα τηρούμενα βιβλία της υπ' αριθ./2012 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών αξίας 50,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6§1,2,3, 17§1 και 18 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015.
- Ανακριβούς καταχώρησης ως προς την αξία σε μία (1) περίπτωση στα τηρούμενα βιβλία της υπ' αριθ./2012 Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών αξίας 400,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6§1,2 17§1 και 18 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015.
- Μη τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6§1,2,3, και 17§1 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015.
- Μη καταχώρησης σε ενενήντα τέσσερις (94) περιπτώσεις Α.Π.Υ. στο πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών συνολικής αξίας 2.060,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10§5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015.
- Ανακριβούς καταχώρησης ως προς την αξία σε δώδεκα (12) περιπτώσεις στα τηρούμενα βιβλία φορολογικών στοιχείων δαπανών συνολικής αξίας 3.566,49 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6§1,2 17§1 και 18 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015

Με την υπ' αριθμ./18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα τέλος χαρτοσήμου ύψους 1.600,00 €, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 320,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 1500,80 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 300,16 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.720,96 €.

Με την υπ' αριθμ./18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 208,73€ και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην εισφορά ύψους 143,60 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 352,33 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΚΒΣ, Τελών χαρτοσήμου και Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στη χρήση 2012, από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/23-1-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας και νόμιμης βάσης.

α) Ως προς τον έλεγχο εισοδήματος

Ως προς τις απόψεις του έλεγχου όπου σε κάποιες περιπτώσεις έκανε δεκτές τις αιτιολογίες του, ενώ σε κάποιες άλλες, όπως αδικαιολογήτως τις απέρριψε.

α1) Ως προς τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών χρήσης 2012, όπου δεν έγιναν δεκτοί όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

α2) Ως προς τον έλεγχο δαπανών χρήσης 2012 όπου δεν έγιναν δεκτοί όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

β) Ως προς τα πρόστιμα (κλήση προς ακρόαση)

γ) Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου

2. Παραβίαση των προδιαληφθεισων διατάξεων και ουσιώδης πλάνη του έλεγχου ως προς την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής τους την οποία δεν την προκάλεσε ο προσφεύγων. Μη απόδειξη των προϋποθέσεων νόμιμης έκδοσης, των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και του μη κλονισμού της εμπιστοσύνης του πολίτη στην διοίκηση, έλλειψη αιτιολογίας και ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα, Παραβίαση των διατάξεων που εφαρμόστηκαν λόγω έλλειψης των προϋποθέσεων έκδοσης των οριστικών διορθωτικών πράξεων, αλλά και των διδαγμάτων της κοινής πείρας, κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και κατά την υπαγωγή τους στις διατάξεις που εφαρμόστηκαν. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας κλπ.

3. Μη νόμιμη η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου ρευστότητας

4. Μη νόμιμη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης

Ως προς τον πρώτο, ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, στο άρθρο 4.1 **ορίζεται ότι:** 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. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα Πρόστιμα και οι Πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής 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. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.

στο άρθρο 67Β.1 ορίζεται ότι: Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και
- ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Στο άρθρο 48.3 ορίζεται 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."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 προέλευσης 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."*** Το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 προστέθηκε με το άρθρο 15παρ.3 Ν.3888/2010,ΦΕΚ Α 175/30.9.2010.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον 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).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος 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, 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 σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. Πολ. 1050/17.02.2014 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»
Άρθρο 1 – Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι:

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.2 Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογούμενου.

Η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογούμενου φυσικού προσώπου και προσδιορίζει φορολογητέα ύλη, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις προσωπικές, οικογενειακές ή

επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές, οικογενειακές και επαγγελματικές δαπάνες ως και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές (ατομικά και οικογενειακά).

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ο Πίνακας Ενεργητικού και Παθητικού για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους με φορολογική περίοδο βάσης την αμέσως προηγούμενη από την πρώτη ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Στο Ενεργητικό περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Στο Παθητικό περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις. Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου.

Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης.

Οι αυξήσεις/μειώσεις της Καθαρής Θέσης αναπροσαρμόζονται με τις περιπτώσεις απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άνευ ανταλλάγματος (αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας, κερδών από τυχερά παίγνια, ανταλλαγής) και τις περιπτώσεις εκποίησης αυτών, με τις ατομικές και οικογενειακές δαπάνες κάθε είδους, και συγκρίνονται με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.3 Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

2.4 Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε

μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί).

Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάσει τα στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη .

Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,

2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά),
- γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 5 - Επιλογή τεχνικής ελέγχου

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της (Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/7.4.2014).

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία.

Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 – Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου

του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.

Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεσή της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8 - Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 - Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου/ής και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10 - Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/ συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η

προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα / στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων /συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11 - Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

Άρθρο 12 - Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/24-12-2013: 8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στη λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στη λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.

9) Επαγγελματικές / προσωπικές / οικογενειακές δαπάνες που προκύπτουν από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν αλλά ο ελεγχόμενος δεν αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης αυτών, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θεωρείται ότι εξοφλήθηκαν με καταβολή μετρητών.

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.

Επειδή, για τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 Ν. 2523/97 (ΦΕΚ Α' 179/11-9-1997) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 4509/2017 άρθρο 49: για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από 01/01/2018, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/97, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α, παρ. 2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 01/01/2014 έως και την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

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 του 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, 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 **εμπεριστατωμένα 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 άρθρ. **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, 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, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), ότι **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** – Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο τεκμηρίων, **εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας**, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους, ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας.

Επειδή σύμφωνα, 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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.).

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 21.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2012:

α) Ως προς το Εισόδημα

α1) Ως προς τις καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν έθεσε σε κανένα από τα στάδια του ελέγχου, αλλά ούτε προσκόμισε με την υποβολή της ενδικοφανούς στην υπηρεσία μας κανένα απολύτως αποδεικτικό στοιχείο με το οποίο να τεκμηριώνει τα λεγόμενα του αναφορικά με τις αιτιάσεις του περί αναλώσεως κεφαλαίου. Οι ισχυρισμοί του συνίστανται σε απλή παράθεση ποσού ύψους 326.306,77 ευρώ, το οποίο διατηρεί ως κεφάλαιο προς ανάλωση χωρίς εντούτοις να προσκομίζει το υποστηρικτικό υλικό (κατάσταση ανάλωσης) βάσει του οποίου προσδιόρισε το προαναφερόμενο ποσό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2238/1994 ««1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση

χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

α) πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 16 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

.....
ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.»

Περαιτέρω, σε κάθε περίπτωση το εισόδημα που αναλώνεται από τον φορολογούμενο προσδιορίζεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. αφού ληφθούν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία όπως οικογενειακή κατάσταση, η οικονομική και η κοινωνική του κατάσταση και οι αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης (Υπ. Οικ. 1022245/16-04-1997)

Ο προσφεύγων στις σελίδες 8 και 9 καθώς και στις σελίδες από 11 έως και 26 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ανακριβώς ως απόψεις του ελέγχου προκειμένου να ισχυριστεί ότι είναι αβάσιμες, αυτές που διατυπώθηκαν στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και όχι αυτές που διατυπώθηκαν από τον έλεγχο μετά την λήψη του υπ' αριθ. πρωτ./2018 Υπομνήματος του όπως αυτά περιέχονται στην από 21/12/2018 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και παρουσιάζονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα.

α/α	Αρ. Λογαριασμού	Ημερομηνία	Ποσό	Ισχυρισμός Ελεγχόμενου	Απόψεις Ελέγχου
5		02/02/2012	2.450,00 €	ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΑ ΤΑ ΔΙΑΤΗΡΟΥΣΑ ΣΤΗΝ ΟΙΚΙΑ ΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ ΤΗΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΕΙΜΑΙ Ο ΙΔΙΟΣ (.....)	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
8		21/02/2012	37,71 €	ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΑ ΤΑ ΔΙΑΤΗΡΟΥΣΑ ΣΤΗΝ ΟΙΚΙΑ ΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ ΤΗΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΕΙΜΑΙ Ο ΙΔΙΟΣ (.....)	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
10		24/02/2012	150,00 €	Κατάθεση ταμείων από το επάγγελμα μου ως ιατρός κατά το πρώτο 10ήμερο του Φεβρουαρίου 2012	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
11		09/03/2012	100,00 €	Κατάθεση ταμείων από το επάγγελμα μου ως ιατρός κατά το δεύτερο 10ήμερο του Φεβρουαρίου 2012	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
12		09/03/2012	2.380,00 €	ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΑ ΤΑ ΔΙΑΤΗΡΟΥΣΑ ΣΤΗΝ ΟΙΚΙΑ ΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ ΤΗΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΕΙΜΑΙ Ο ΙΔΙΟΣ (.....)	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη.

17		29/03/2012	200,00 €	Κατάθεση ταμείων από το επάγγελμα μου ως ιατρός κατά το τρίτο 10ήμερο του Μαρτίου 2012	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
19		10/04/2012	549,45 €	ΤΑ ΧΡΗΜΑΤΑ ΤΑ ΔΙΑΤΗΡΟΥΣΑ ΣΤΗΝ ΟΙΚΙΑ ΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ ΤΗΣ ΚΙΝΗΣΗΣ ΕΙΜΑΙ Ο ΙΔΙΟΣ (.....)	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη.
33		26/06/2012	705,68 €	Κατάθεση ταμείων από το επάγγελμα μου ως ιατρός από 11/05/2012-25/06/2012	Δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου καθότι από τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη.

Από τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα συνάγεται ότι είτε δεν προκύπτει το όνομα του καταθέτη από τα τιθέμενα δικαιολογητικά, είτε δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα απολύτως νέο στοιχείο, είτε τα τιθέμενα δικαιολογητικά δεν αφορούν τους λογαριασμούς στους οποίους πιστώθηκαν οι υπό κρίση καταθέσεις ή δεν προκύπτουν από τα τιθέμενα δικαιολογητικά οι υπό κρίση πιστώσεις.

Από τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν υπάρχουν πληροφορίες σχετικά με τους καταθέτες ή άλλα στοιχεία προσδιοριστικά της συναλλαγής. Σε κάθε περίπτωση στα εν λόγω έγγραφα δεν επιβεβαιώνεται από το πιστωτικό ίδρυμα η ταυτότητα του καταθέτη των χρημάτων

α2) Ως προς τον έλεγχο δαπανών

Για την λογιστική διαφορά – περιγραφή δαπάνης Νο 1, ύψους 1.471,00€ η οποία μετά την απάντηση του προσφεύγοντα στο σημείωμα διαπιστώσεων και την προσκόμιση των στοιχείων δαπανών περιορίστηκε στο ποσό των 387,67€

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική αξία	Περίοδος Υπηρεσίας	Λογιστική Διαφορά
1/1/2012			1.200,00	01/11/11 – 01/11/12	200,00 (1200*2/12)
1/1/2012			100,00	01/11/11 – 01/11/12	16,67 (100*2/12)
6/2/2012			171,00	08/10/11 – 07/12/11	171,00
ΣΥΝΟΛΟ			1.471,00		387,67

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται:

«Τα κατ' αρχήν 1.471,00€ που καταλόγισε μετά τις πρώτες αντιρρήσεις του έγιναν 387,67€.

Ότι έχει σχέση με τις δύο πρώτες γραμμές του ανωτέρω πίνακα (.....) επειδή η λογιστική διαφορά είναι πολύ μικρή και επειδή διατηρεί βιβλία Β' κατηγορίας είθισται τέτοιου είδους μικρές διαφορές να ενσωματώνονται σε ένα φορολογικό έτος.

Αναφέρεται μόνο στα 171 € του τα οποία πράγματι ήταν στην διαχειριστική περίοδο του 2011 αλλά επειδή πληρώθηκαν το 2012 (τότε καταχωρήθηκε η δαπάνη) μπήκαν στη συγκεκριμένη περίοδο του 2012.»

Επειδή ο έλεγχος έκανε μερικώς αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα καθότι από την επισκόπηση των τιθέμενων δικαιολογητικών μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων (δεδομένου ότι αυτά αρχικά δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου), προκύπτει ότι οι ανωτέρω δαπάνες ανάγονται σε περίοδο πέραν της ελεγχόμενης 1/1-31/12/2012.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣΤΕ 810/1982 ΣΤΕ 2968/1988).

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Για την λογιστική διαφορά – περιγραφή δαπάνης Νο 5, ύψους 1.081,38 ευρώ.

Ημ/νια	παραστατικό	αιτιολογία	Συνολική αξία
1/11/2012			97,66
1/11/2012			1.200,00
ΣΥΝΟΛΟ			1.297,66

«Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει δαπάνη ασφαλιστρων νομικής ασφάλειας και αστικής ευθύνης συνολικής αξίας 1.297,66€. Η συγκεκριμένη δαπάνη ανάγεται στην περίοδο 1.11.2012-1.11.2013»

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διατηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας και κατά την άποψη πολλών λογιστών δύναται να δηλωθούν εφάπαξ ως έξοδο του συγκεκριμένου φορολογικού έτους που έγινε η έκδοση και αποπληρωμή του τιμολογίου. Ακόμα και στην περίπτωση που υπάρχει μία τυπική παράλειψη, σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί πρόθεση παραπλάνησης της φορολογικής αρχής. Πρόκειται για την αστική του ευθύνη, η οποία είναι υποχρεωτική, αποτελεί πραγματικό έξοδο του ιατρείου του.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων μιας λογιστικής χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έξοδα που

πραγματοποιήθηκαν στη χρήση αυτή. Η κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος (ΣΤΕ 810/1982 ΣΤΕ 2968/1988).

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Για την λογιστική διαφορά – περιγραφή δαπάνης Νο 7, ύψους 2.019,44 ευρώ για δαπάνες κινητής τηλεφωνίας.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δέχτηκε μερικώς τις αντιρρήσεις του και ουσιαστικά από τα 2.019,44 € μείωσε τη λογιστική διαφορά στα 421,99 €, διότι δεν αναγνώρισε τον αριθμό τηλεφώνου το οποίο ήταν ανενεργό, πλήρωνε μόνο πάγιο και χρησιμοποιούνταν ως backup του internet.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **31παρ.1 του Ν.2238/1994** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:".

ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων δεδομένου ότι αρχικά δεν είχαν τεθεί υπόψη, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη καταχώρησε ανακριβώς ως προς την αξία στο τηρούμενο βιβλίο σε δώδεκα περιπτώσεις (12) λογαριασμούς κινητής τηλεφωνίας όπως παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί. Επίσης απεικονίζονται και οι λογιστικές διαφορές καθόσον από την ανάλυση των λογαριασμών προκύπτει ότι περιλαμβάνουν χρεώσεις τριών αριθμών κινητών τηλεφώνων ενώ η επιχείρηση απασχολεί έναν υπάλληλο. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Από το ποσό της δαπάνης αυτής, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (άρθρο 31 του ν. 2238/94 & ΠΟΛ.1036/2006).

Περίοδος	Αξία 1ου αριθμού	Αξία 2ου αριθμού	Αξία 3ου αριθμού	αξία στοιχείων	αξία βιβλίων
----------	---------------------	---------------------	---------------------	-------------------	-----------------

Ιανουάριος	204,41	32,72	33,41	270,54	452,00
Φεβρουάριος	157,75	33,6	30,31	221,66	540,00
Μάρτιος	213,25	32,48	38,56	284,29	270,00
Απρίλιος	193,82	32,48	31,41	257,71	170,00
Μάιος	361,57	32,48	29,98	424,03	100,00
Ιούνιος	188,61	38,09	34,67	261,37	492,60
Ιούλιος	113,91	32,48	28,59	174,98	425,00
Αύγουστος	289,62	247,92	30,18	567,72	260,00
Σεπτέμβριος	113,43	153,53	29,48	296,44	176,00
Οκτώβριος	228,46	36,14	28,17	292,77	565,00
Νοέμβριος	136,74	35,28	28,17	200,19	300,00
Δεκέμβριος	252,52	33,6	28,67	314,79	288,27
ΣΥΝΟΛΑ	2454,09	740,8	371,6	3.566,49	4.038,87

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Για την λογιστική διαφορά – περιγραφή δαπάνης Νο 9.

«Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει δαπάνες που αφορούν σε έξοδα κίνησης και επισκευές ΕΙΧ αξίας 750,29€ (για ΕΙΧ πάνω από 1600 κ.ε.). Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης ποσό ίσο με $750,29 \times 65\% = 487,69\text{€}$ »

Ο προσφεύγων προέβη σε αναμόρφωση της εν λόγω δαπάνης με την υποβολή της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος. Κατά συνέπεια δεν υφίσταται διαφορά.

Για την λογιστική διαφορά – περιγραφή δαπάνης Νο 11.

«Από τον έλεγχο ορθής μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στα συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι δεν καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο σε δύο περιπτώσεις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με αποκρυβείσα αξία 50€ ευρώ. Το ανωτέρω ποσό προστέθηκε στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά...»

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για δύο διαφορετικά φορολογικά παραστατικά, δύο διαφορετικοί ασθενείς, οι οποίοι κατέβαλαν το ίδιο ποσό και έλαβαν απόδειξη για το αντίστοιχο ποσό, πλην όμως υπήρξε το λάθος καταχώρησης ως προς τον αριθμό ΑΠΥ (καταχωρήθηκε ο ίδιος από ανθρώπινο λάθος-παράλειψη). Το ποσό των 50 € είναι πραγματικό – φορολογημένο – καταχωρημένο, όπως επίσης και το σύνολο της σελίδας είναι σωστό. Το λάθος είναι ως προς την εκ παραδρομής καταχώρηση του ίδιου αριθμού ΑΠΥ.

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι στον ισχυρισμό που προβάλλει ο ελεγχόμενος αναφέρεται σε διαφορετικό φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ.) από αυτό για το οποίο ο παρών έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία (Α.Π.Υ./12) χωρίς να προκύπτει το πώς τα δύο προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία συσχετίζονται δεδομένου ότι δεν τέθηκε κανένα απολύτως στοιχείο στη διάθεση του ελέγχου. Περαιτέρω η αναφορά για την διπλή καταχώρηση της υπ' αριθ./2012 Α.Π.Υ. ίδιας αξίας με την μη καταχωρηθείσα υπ' αριθ./2012 Α.Π.Υ. δεν συνεπάγεται συμψηφισμό της υποχρέωσης του ελεγχόμενου. Από τα όσα εκτενώς αναφέρθηκαν δεν προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος προέβη στην καταχώρηση της υπ' αριθ./2012 Α.Π.Υ. αξίας 50,00 €. Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι επειδή καταχώρισε δύο φορές απόδειξη ίσης αξίας με την μη καταχωρηθείσα ούτε αποδεικνύεται ούτε αίρει την υποχρέωση καταχώρησης της επίμαχης Α.Π.Υ.

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Για την λογιστική διαφορά – περιγραφή δαπάνης Νο 12 ποσού 3.847,91€ .

Το παραπάνω ποσό αφορά υπεραξία (ωφέλεια) του προσφεύγοντος λόγω λήψης δανείου 160.000,00€ που συνομολογήθηκε μεταξύ της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ και του ιδίου βάσει της από 12/6/2012 ιδιωτικής σύμβασης δανείου, με υποχρέωση αποπληρωμής του τον Ιούλιο του 2014 και το οποίο επέστρεψε άτοκα . Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε συνομολόγησε ότι πρόκειται για δάνειο. Ο πρωτογενής έλεγχος το ονόμασε δάνειο και επίσης δήλωσε ότι υπάρχει σύμβαση, κάτι το οποίο δεν υπάρχει. ενώ πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση και παρακαλώ ως έτσι να το εκλάβετε.

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/2017 στην παράγραφο 5.4 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ.3 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα η ωφέλεια την οποία είχε ο προσφεύγων, υπολογίστηκε ως έσοδα από τεκμαρτούς τόκους με ελάχιστο επιτόκιο αυτό των εντόκων γραμματίων τρίμηνης διάρκειας. Για την διαχειριστική περίοδο 1/1- 1/12/2012 οι τεκμαρτοί τόκοι που προκύπτουν, αναλύονται παρακάτω

Ημερομηνία	Ποσό Δανείου	Υπόλοιπο	Ημέρες	Επιτόκιο	Τόκοι
12/6/2012	160.000,00	160.000,00	7	4,34	135,02
19/6/2012	160.000,00	160.000,00	28	4,31	536,36
17/7/2012	160.000,00	160.000,00	28	4,28	532,62
14/8/2012	160.000,00	160.000,00	35	4,43	689,11
18/9/2012	160.000,00	160.000,00	28	4,31	536,36
16/10/2012	160.000,00	160.000,00	28	4,24	527,64
13/11/2012	160.000,00	160.000,00	35	4,20	653,33
18/12/2012	160.000,00	160.000,00	13	4,11	237,47
31/12/2012	160.000,00	160.000,00	0	4,11	0,00
ΣΥΝΟΛΟ			202		3.847,91

Από τον έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2013 και των συνυποβαλλόμενων δικαιολογητικών εγγράφων διαπιστώθηκε ότι στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κτλ.» καταχωρήθηκε ποσό 160.000,00 ευρώ που αφορά στη λήψη δανείου που συνομολογήθηκε μεταξύ της εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ. και του ελεγχόμενου βάσει της από 12/06/2012 Ιδιωτικής Σύμβασης Δανείου η οποία συνυποβλήθηκε με τη δήλωση οικ. Έτους 2013 από τον προσφεύγοντα . Με την εν λόγω δανειακή σύμβαση συμφωνήθηκε η χορήγηση δανείου στον ελεγχόμενο ύψους 160.000,00 ευρώ με υποχρέωση αποπληρωμής του τον Ιούλιο του 2014.

Περαιτέρω από τον έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 διαπιστώθηκε ότι στον κωδικό 727 «δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων κτλ.» καταχωρήθηκε το ποσό του δανείου (160.000,00 ευρώ) που αποπληρώθηκε σύμφωνα με την υπ' αριθ./2014 Απόδειξη είσπραξης.

Κατά συνέπεια δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Ως προς τα πρόστιμα (κλήση προς ακρόαση)

Επειδή στο άρθρο 2 του ΠΔ186/1992 αναφέρεται ότι Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική

επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση".

Επειδή στο άρθρο 6 του ΠΔ186/1992 αναφέρεται ότι 1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις, δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.

Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

3. Τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα: α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου, β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών, γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα."

δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

5. "Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθαρίστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα".

Επειδή στο άρθρο 10 παρ.5 του ΠΔ186/1992 αναφέρεται ότι 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: γ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου τηρεί:

(γα) βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών, στο οποίο καταχωρεί τη χρονολογία εισόδου του ασθενή, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση αυτού, καθώς και τη χρονολογία της εξόδου του),

"γα) Βιβλίο ασθενών, με ιδιαίτερη μερίδα για κάθε ασθενή, στην οποία καταχωρεί τη χρονολογία εισόδου του ασθενή, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση αυτού, καθώς και τη χρονολογία εξόδου του, την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, το είδος και την ποσότητα των φαρμάκων και λοιπών υλικών, εκτός των αναλωσίμων, που χορηγούνται και τον αύξοντα αριθμό της απόδειξης παροχής υπηρεσιών. Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας θέσης καταχωρεί τη χρονολογία αυτής και την κατηγορία της νέας θέσης..

"γβ) Βιβλίο μεριδολογίου για τους συνεργαζόμενους γιατρούς που παρέχουν ειδική περίθαλψη σε ασθενείς και αμείβονται από αυτούς.

Το βιβλίο τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό με αναγραφή της διεύθυνσης του, του Α.Φ.Μ. και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όταν παρέχονται υπηρεσίες κατ' εντολή και για λογαριασμό τρίτου, στο βιβλίο αναγράφεται ακόμη το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και ο Α.Φ.Μ. του τρίτου. Σε κάθε μερίδα καταχωρεί το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του ασθενή που δέχεται την ειδική ιατρική περίθαλψη, τη χρονολογία παροχής της περίθαλψης και την κατηγορία της θέσης νοσηλείας του ασθενή. Επί ειδικής ιατρικής περίθαλψης του ασθενή από περισσότερους γιατρούς τα δεδομένα αυτά καταχωρούνται στις μερίδες όλων των γιατρών.....

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."

Έναρξη ισχύος από 1ης Ιανουαρίου 2003.

Επειδή στην ΠΟΛ 1083/2003 ορίζεται ότι 1. Απαλλάσσουμε από την υποχρέωση θεώρησης φορολογικών στοιχείων τις πιο κάτω κατηγορίες υπόχρεων, με τις οριζόμενες για κάθε κατηγορία προϋποθέσεις:

στ) Τους επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ.

Τα πρόσωπα της περίπτωσης αυτής απαλλάσσονται της θεώρησης μόνον των φορολογικών στοιχείων αξίας του Κ.Β.Σ. (π.δ. **186/1992**), στα οποία απεικονίζονται συναλλαγές που καταχωρούνται στα τηρούμενα πρόσθετα βιβλία και υποχρεούνται να αναγράφουν σ' αυτά την αξία και τον αύξοντα αριθμό του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοσή.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 21.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ186/1992 της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2012:

α) Ως προς την παράβαση της μη καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων εξόδων με Αριθμό Πράξης Θεώρησης/2011 σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και συγκεκριμένα στη στήλη των εσόδων της υπ' αριθ./2012 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών αξίας 50,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6§1,2,3, 17§1 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ο προσφεύγων αναφέρει ότι εκ παραδρομής δηλώθηκε 2 φορές η υπ' αριθ./2012 ΑΠΥ, ενώ δε δηλώθηκε η υπ' αρ./2012 ΑΠΥ. Είναι προφανές, ότι πρόκειται για ανθρώπινο λάθος και σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει απόκρυψη Φορολογητέας ύλης.

Στον ισχυρισμό που προβάλλει ο προσφεύγων αναφέρεται σε διαφορετικό φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ.) από αυτό για το οποίο ο διενεργηθείς έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία (Α.Π.Υ./12) χωρίς να προκύπτει το πώς τα δύο προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία συσχετίζονται. Περαιτέρω η αναφορά για την διπλή καταχώρηση της υπ' αριθ./2012 Α.Π.Υ. ίδιας αξίας με την μη καταχωρηθείσα υπ' αριθ./2012 Α.Π.Υ. δεν συνεπάγεται συμψηφισμό της υποχρέωσης του ελεγχόμενου. Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι επειδή καταχώρισε δύο φορές απόδειξη ίσης αξίας με την μη καταχωρηθείσα ούτε αποδεικνύεται ούτε αίρει την υποχρέωση καταχώρησης της επίμαχης Α.Π.Υ

β) Ως προς την μη τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων σύμφωνα με τις αρχές της Λογιστικής, του χειρόγραφου βιβλίου εσόδων – εξόδων διαπιστώθηκε ότι αυτό δεν έφερε το άθροισμα της στήλης των εξόδων με αποτέλεσμα να μην απεικονίζονται τα σύνολα των εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6§1,2 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ο προσφεύγων αναφέρει ότι αυτό έγινε εκ παραδρομής και ουδόλως επηρεάζει το δηλωθέν φορολογικό του εισόδημα .

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο του χειρόγραφου βιβλίου εσόδων – εξόδων διαπιστώθηκε ότι αυτό δεν έφερε το άθροισμα της στήλης των εξόδων με αποτέλεσμα να μην απεικονίζονται τα σύνολα των εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6§1,2 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Ως εκ τούτου ο έλεγχος επέβαλε στον προσφεύγοντα τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις κυρώσεις του ν.4337/2015.

γ) Ως προς την παράβαση της μη καταχώρησης σε ενενήντα τέσσερις (94) περιπτώσεις Α.Π.Υ. στο πρόσθετο βιβλίο επίσκεψης ασθενών συνολικής αξίας 2.060,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10§5 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ο προσφεύγων αναφέρει ότι οι συγκεκριμένες περιπτώσεις αφορούν

επισκέψεις που έκανε εκτός του ιατρείου του (ιδιωτικά νοσηλευτικά ιδρύματα - κλινικές), συνεπώς ουδεμία υποχρέωση είχε να καταγράψει τους ασθενείς στο πρόσθετο βιβλίο ασθενών του ιατρείου του.

Ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα απολύτως στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται το γεγονός ότι οι ενενήντα τέσσερις (94) περιπτώσεις των ασθενών που δεν καταχωρήθηκαν στο πρόσθετο βιβλίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις αποτελούν κατ' οίκον επισκέψεις. Περαιτέρω δεν προκύπτει η τήρηση ιδιαίτερης σειράς στελέχους Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών για την περίπτωση που ο ελεγχόμενος παρείχε εκτός ιατρείου τις υπηρεσίες του και ως εκ τούτου δεν δύναται να διαπιστωθεί πέραν των τηρουμένων βιβλίων, δηλαδή του βιβλίου εσόδων-εξόδων και του πρόσθετου βιβλίου επίσκεψης ασθενών, εάν πράγματι παρασχέθηκαν υπηρεσίες εκτός ιατρείου και ποιες είναι οι σχετικές εκδοθείσες αποδείξεις οι οποίες σε κάθε περίπτωση υπήρχε υποχρέωση να εκδοθούν από θεωρημένα στελέχη και όχι αθεώρητες όπως στην προκειμένη περίπτωση. Επίσης σε κανένα από τα αντίγραφα των επίμαχων αποδείξεων που τηρούνται ως στελέχη δεν γίνεται μνεία ότι πρόκειται για υπηρεσία που παρασχέθηκε εκτός ιατρείου. Τα στοιχεία τα οποία έθεσε ο προσφεύγων στην διάθεσή μας με την υποβαλλομένη ενδικοφανή προσφυγή (μεριδολόγιο Κλινικής) χωρίς κανένα άλλο στοιχείο και καμία συσχέτιση μεταξύ του μεριδολογίου των ημερομηνιών και των ασθενών που καταγράφονται σε αυτό και τη σύνδεση αυτών με τις υπό 94 Α.Π.Υ.

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της υπ' αρ. /18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012 με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα τέλος χαρτοσήμου ύψους 1.600,00 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ύψους 320,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου ύψους 1500,00 € και πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στην εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 300,16 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.720,96 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις χρήσεις 2012, από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις του Ν. ΚΝΤΧ, δυνάμει της υπ' αριθμ. /2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, κρίθηκε ότι η επίμαχη σχέση υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. με συντελεστή 2,4%, αντί του ορθού συντελεστή 1,2%, διότι στην προκειμένη περίπτωση ουδεμία γραπτή σύμβαση δανείου υπάρχει προς αυτόν, καθώς πρόκειται για μία ταμειακή διευκόλυνση που του παρασχέθηκε από εταιρία στην οποία είναι μέτοχος και διαχειριστής. Επίσης αναφέρει ότι καίτοι ζήτησε την υποτιθέμενη σύμβαση από τον έλεγχο ουδέποτε του παραδόθηκε.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 21.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, τα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2012:

Επειδή από τον έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2013 και των συνυποβαλλόμενων δικαιολογητικών εγγράφων διαπιστώθηκε ότι στον κωδικό 781 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κτλ.» καταχωρήθηκε ποσό 160.000,00 ευρώ που αφορά στη λήψη δανείου που συνομολογήθηκε μεταξύ της εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ. και του ελεγχόμενου βάσει της από 12/06/2012 Ιδιωτικής Σύμβασης Δανείου.

Με την εν λόγω δανειακή σύμβαση συμφωνήθηκε η χορήγηση δανείου στον ελεγχόμενο ύψους 160.000,00 ευρώ με υποχρέωση αποπληρωμής του τον Ιούλιο του 2014. Για την ανωτέρω δανειακή σύμβαση αποδόθηκαν τέλη σε ποσοστό 1% ήτοι ποσό 1.600,00 € πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσοστού 20% ήτοι ποσό 320,00 €.

Επειδή, στον Κώδικα περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζόμενων εγγράφων».

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 13 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δι' είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. .

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 14 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: «1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 1^α του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (ΚΤΧ, Ν 4755/1930) ορίζεται ότι, «Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απευθείας, είτε δια δημόσιου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένη υπ' αυτών εμπορία και μεταξύ τρίτου εν γένει και

ανωνύμου εταιρείας ή ΕΠΕ, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαση απόδειξη, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τρόπο συντεταγμένου εγγράφου», υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 2%.

Επειδή, για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣΤΕ 2047/1978).

Επειδή, οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γένει (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια. Έτσι, ρητή αναγραφή στα βιβλία των εμπορικών εταιρειών ή των επιχειρήσεων της λέξης «κατάθεση» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, ενώ αντίθετα η ρητή αναγραφή στα βιβλία της λέξης «δάνειο» δημιουργεί υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου δανείου, ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 1α ή 13 παρ. 1α του ίδιου ως άνω Κώδικα. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Χαρτοσήμου, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) να λαμβάνει χώρα κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων, β) να υπάρχει συμβατική σχέση μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού, και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, γ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται στην Ελλάδα, δ) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων να γίνονται σε εδρεύουσα στην Ελλάδα εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση και να αποδεικνύονται από σχετική εγγραφή στα βιβλία της εν λόγω εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, ε) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων πρέπει να αποδεικνύονται μόνο από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων, στ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά, ζ) η κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό και η) οι καταθέσεις ή οι αναλήψεις χρημάτων, που αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, να εμφανίζονται στις εγγραφές αυτές, ως ίδιες, ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις, και

όχι ως πράξεις, πραγματοποιούμενες στα πλαίσια δανειακού τρεχούμενου λογαριασμού. Κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και, συνεπώς, η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό. Η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης (ΣτΕ 870/1979) [Παναγιώτης Θ. Ρέππας, Φορολογία Χαρτοσήμου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα Ε.Ε., σελ. 319 - 323].

Επειδή, το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ.Υπ.Οικ. Κ8802/654/1983).

Επειδή υφίσταται γραπτή Ιδιωτική Σύμβαση Δανείου με ημερομηνία 12/06/2012 οποία συνυποβλήθηκε με την Δήλωση Φ. Εισοδήματος Οικ. έτους 2013.

Ως εκ τούτου το ανωτέρω ποσό των 160.000,00 € αφορά δανειακή σύμβαση υποκείμενη σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 2% κατά τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις.

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση (Β' Τμήμα επταμ.) «Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – **Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την**

παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, η επιβαλλόμενη από τον κοινό νομοθέτη κα 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). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των ανωτέρω, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του

προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή σύμφωνα με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεων τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣΤΕ 990/2004Ολ).

Επειδή, τα 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 έκδοση 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).

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από 21/12/2018 Εκθέσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Τελών Χαρτοσήμου, Εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ Έδεσσας στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

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

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21/12/2018 εκθέσεις ελέγχου, Εισοδήματος Κ.Β.Σ., τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο προσφεύγων είναι μέτοχος και συμμετέχει στη Διοίκηση Νομικών Προσώπων και συγκεκριμένα α) στη με Α.Φ.Μ. όπου όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με ζημιογόνο αποτέλεσμα για τα οικονομικά έτη 2003 έως και 2014, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα.

Οικ. Έτος	Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Αναγνωριζόμενη Ζημιά
2014	01/01/2013	31/12/2013	26.662,93
2013	01/01/2012	31/12/2012	61.263,01
2012	01/01/2011	31/12/2011	247.763,79
2011	01/01/2010	31/12/2010	383.961,01
2010	01/01/2009	31/12/2009	584.261,04
2009	01/01/2008	31/12/2008	671.444,74
2008	01/01/2007	31/12/2007	572.769,03
2007	01/01/2006	31/12/2006	411.064,04
2006	01/01/2005	31/12/2005	279.143,96
2005	01/01/2004	31/12/2004	199.106,51
2004	01/01/2003	31/12/2003	34.412,11
2003	01/01/2002	31/12/2002	106.798,78

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1050/2014 ορίζεται ότι εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης σε περιπτώσεις που φυσικό πρόσωπο συμμετέχει σε οποιασδήποτε μορφής Νομικό πρόσωπο με ζημιογόνα αποτελέσματα.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας η οποία προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», και η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.05.2013, υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.

Επειδή η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρα 2, 10 11 και 12 της Α.Υ.Ο ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, καθώς και 2, 8 και 9 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014, υπόκειται σε φορολόγηση ως εισόδημα άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά το ελεγχόμενο έτος, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου, η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, ορθά εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1050/2014 .

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί

Σε κάθε περίπτωση, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός αλυσιτελώς υποβάλλεται, αφού τελικά το εισόδημα προσδιορίζεται με τις γενικές διατάξεις ήτοι μεγαλύτερο από αυτό που προέκυψε της εν λόγω έμμεσης τεχνικής και ως εκ τούτου η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής καμία επίδραση δεν άσκησε για ως προς την διαμόρφωση της φορολογικής οφειλής.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, , μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος του η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 παρ. 1 του Ν. 3986/11, ποσού 352,23 Ευρώ, μαζί με τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας, στο ποσό της διαφοράς, μεταξύ δηλωθέντος και προκύψαντος από τον έλεγχο εισοδήματός μου, αφού στην ουσία υποβλήθηκε, σε ανύπαρκτο, εισόδημά του το οποίο προσδιορίσθηκε αυθαίρετα και αναιτιολόγητα από τον έλεγχο, πράγμα που αν δεν είχε συμβεί, δεν θα συνέτρεχαν οι νόμιμες προϋποθέσεις επιβολής του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι

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.
2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.

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.
- ε) Για το συνολικό καθαρό εισόδημα, όπως αυτό ορίζεται στην παράγραφο 2, του Προέδρου της Δημοκρατίας, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Βουλής, των Βουλευτών, του Προέδρου και των Αντιπροέδρων της Κυβέρνησης, των Υπουργών, των Αναπληρωτών Υπουργών και Υφυπουργών, των Γενικών και Ειδικών Γραμματέων Υπουργείων, των Γενικών Γραμματέων των

Αποκεντρωμένων Διοικήσεων, των Περιφερειάρχων, των Ευρωβουλευτών, των Δημάρχων και των προσώπων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 56 του Συντάγματος, εφόσον οι πάσης φύσεως αποδοχές και πρόσθετες αμοιβές ή απολαβές τους είναι τουλάχιστον ίσες με τις αποδοχές Γενικού Γραμματέα Υπουργείου, όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. [3833/2010](#) (Α'40), η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) επί ολόκληρου του ποσού.

Το ποσό της έκτακτης εισφοράς περιορίζεται αναλόγως, σε κάθε περίπτωση ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς να μην υπολείπεται του καθαρού εισοδήματος που απομένει μετά την αφαίρεση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία υπολογίστηκε με την εφαρμογή του αμέσως προηγούμενου συντελεστή.

Επειδή Κατά τη νομολογία του ΣτΕ, όπως έχει διαμορφωθεί παγίως κατά τις τελευταίες δεκαετίες, σε ανάλογες περιπτώσεις επιβολής ειδικών ή εκτάκτων εισφορών (και συνεπώς είναι εφαρμοστέα και στην προκειμένη ειδική εισφορά), γίνεται ερμηνευτικώς δεκτό ότι οι εκάστοτε επιβαλλόμενες εισφορές τέτοιου είδους συνιστούν επιβαρύνσεις, οι οποίες δεν έχουν ως αντικείμενο τα εισοδήματα, τουτέστι δεν αποτελούν φόρο επί του εισοδήματος, κατά τις οικείες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), αλλά ότι τα εισοδήματα αυτά απετέλεσαν απλώς το κριτήριο και, συνακόλουθα, τη βάση επιβολής κάθε έκτακτης εισφοράς, έτσι ώστε και το ποσό που θα συγκεντρωνόταν να μπορεί να προϋπολογισθεί, αλλά και να επιβαρυνθούν με την εισφορά οι, κατά τεκμήριο, ευπορότεροι πολίτες (πρβλ ΟλΣτΕ 1685/2013, 3408/2013, 1512/1991, 1317, 1318/1979, ΣτΕ, 3098, 3653/1981, 3202/1982, 116, 2209, 3515/1983, 357/1984, επταμ., 3639/1984, 797, 2729/1986 κ.ά.).

Η ως άνω ερμηνευτική θέση ενδυναμώνεται, εν προκειμένω και από τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, κατά την οποία, για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Μάλιστα δε, στο δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, ορίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε. Οι εν λόγω ρυθμίσεις επιβεβαιώνουν, ασφαλώς, έτι περαιτέρω, ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν διαθέτει τα εννοιολογικά στοιχεία που επιτρέπουν την ταύτιση αυτής με φόρο εισοδήματος, ο οποίος, εξ ορισμού, επιβάλλεται επί του, φορολογουμένου καθαρού εισοδήματος (βλ. άρθρ. 1 και 4 παρ. 1 του ν. 2238/1994 και 7 παρ. 1 του ν. 4172/2013) όχι δε και επί του απαλλασσόμενου τοιούτου.

Κατά συνέπεια, οιαδήποτε ερμηνευτική επέκταση της προαναφερθείσης, αναμφισβήτητης, φορολογικής απαλλαγής των αποδοχών που επικαλείται ο ελεγχόμενος και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης καθίσταται σαφώς απαγορευτική, ενόψει και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν φορολογικές απαλλαγές (περί της εν λόγω στενής ερμηνείας βλ. ΣτΕ 3302/2012, 673/2012, 4232/2011, 1774/2010 κ.ά.). Σημειωτέον, εξάλλου, ότι, όπου ο νομοθέτης

θέλησε να χορηγήσει απαλλαγή από την εισφορά αλληλεγγύης, το όρισε ρητά (βλ. τις ως άνω διατάξεις της παράγρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 για τους αναπήρους και μακροχρόνια ανέργους ως και της περ. 7 της υποπαρ. Β2 άρθρου τρίτου του ν. 4254/2014, Α' 85 για τριτέκνους - πολυτέκνους), επομένως, ελλείψει ρητών απαλλακτικών διατάξεων και για τα ως άνω εισοδήματα που επικαλείται ο ελεγχόμενος, δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής αυτών από της εισφοράς, μη συγχωρουμένης, κατά τα λεχθέντα, της διασταλτικής ερμηνείας και εφαρμογής των ως άνω απαλλακτικών ρυθμίσεων (ΝΣΚ 361/2014).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν εντάσσεται στις προαναφερόμενες εξαιρέσεις από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης όπως αβάσιμα ισχυρίζεται.

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή με την εγκύκλιο **ΔΕΑΦ Α 1176363 ΕΞ 23-11-2018** της ΑΑΔΕ, με θέμα (Μη υπολογισμός κυρώσεων στα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης, κατά την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή κατά την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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 Α 1 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))».

Σύμφωνα με τα ως άνω προβαίνουμε στην διαγραφή **των πρόσθετων φόρων επί της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης** ήτοι διαγραφή ποσού 143,60 ευρώ.

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται μερικώς αποδεκτοί..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ««..... του» με **ΑΦΜ**

με κύρια δραστηριότητα τις **ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**, με διεύθυνση έδρας στην, επί της οδού και **την επικύρωση των** α) Της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1- 31/12/2012), β) Της υπ' αρ./18 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2012, γ) Της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012 **και την τροποποίηση δ)** Της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 για την διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

1) Επί της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012).

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολικό ποσό	10,365,31	17.614,32	17.614,32	7.249,01

B. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ:

Επί της υπ' αρ./18 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012).

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
<u>Ποσό προστίμου</u>	3,900,00	3,900,00

Γ. ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ:

Επί της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Άξια υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	160.000,00	160.000,00	160.000,00	

Τέλη χαρτοσήμου	1.600,00	3.200,00	3.200,00	1.600,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	320,00	640,00	640,00	320,00
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17) χαρτοσήμου		1.500,80	1.500,80	1.500,80
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17) ΟΓΑ		300,16	300,16	300,16
Συνολικό ποσό	1.920,00	5.640,96	5.640,96	3.720,96

Δ. Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης

Επί της υπ' αρ./18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011(διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	34.011,82	44.448,72	44.448,72	10.436,90
Συντελεστής εισφοράς	0,02	0,02	0,02	
Εισφορά	680,24	888,97	888,97	208,73
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας(αρ.49 Ν. 4509/17)	0,00	143,60	0,00	0,00
Σύνολο εισφοράς	680,24	1.032,57	888,97	208,73

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.