



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1244

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του φόρος ποσού 152.624,20€, πλέον πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 156.531,38€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 18.323,15€, ήτοι συνολικό ποσό **327.478,73€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 23/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη: α) τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και των εκδοθέντων στοιχείων που τήρησε ο προσφεύγων στην ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «Ιατρικές Υπηρεσίες Ειδικότητας Χειρουργικής», β) τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014, γ) τις τραπεζικές κινήσεις όπως προκύπτουν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου, και δ) τα απαντητικά υπομνήματα του προσφεύγοντος και τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν έκρινε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **9.902,86€** που αφορούν τον προσφεύγοντα και καταθέσεις συνολικού ποσού **14.987,50€** που αφορούν τη σύζυγό του αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επίσης, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το πόρισμα της έκθεσης μερικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τις υφιστάμενες παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβής ως προς την αξία έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) επαναπροσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας χειρουργικής) στο ποσό των **639.621,45€**, έναντι του δηλωθέντος ποσού **199.034,14€** επειδή α) διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν έχει συμπεριλάβει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 έσοδα της **ατομικής επιχείρησης του** από παροχή ιατρικών υπηρεσιών ποσού **438.095,71€** και β) δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών συνολικού ποσού **2.491,60€** διότι **δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμέλειες και ακυρότητες της προδικασίας. Δεν του έχει επιδοθεί η εντολή/2019, η οποία έπρεπε να του έχει κοινοποιηθεί εντός του κατά νόμου προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος. Το γεγονός αυτό του προξένησε σημαντικότερη οικονομική βλάβη, αφού του αποστέρησε τον κατάλληλο χρόνο για αναζήτηση και λήψη αποδεικτικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να μη δύναται να

τα επικαλεστεί και να τα προσκομίσει με την έκθεση απόψεων του, αλλά τα προσκομίζει για πρώτη φορά με την παρούσα προσφυγή.

2. Παράβαση της αρχής περί αυτοτέλειας της φορολογικής υποχρέωσης κάθε συζύγου, εφόσον η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 είναι κοινή τόσο για εκείνον όσο και για την ελεγχόμενη σύζυγό του , με αποτέλεσμα τούτου να του προκαλεί οικονομική βλάβη. Συγκεκριμένα, η διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου εισοδήματος που του καταλογίζεται δεν διακρίνεται με την διαφορά φόρου που καταλογίζεται στην σύζυγό του.
3. Μη στοιχειοθέτηση της παράβασης περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Η εφαρμοσθείσα κατ' άρθρο 48§3 ν.2238/1994 έμμεση τεχνική ελέγχου δεν απέδειξε διαφυγούσα φορολογητέα ύλη. Περαιτέρω η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την παροχή ιατρικών υπηρεσιών έναντι αποκρυβισών αμοιβών.
4. Ο έλεγχος ενήργησε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης αναμορφώνοντας τα καθαρά κέρδη του, αρνούμενος έκπτωση δαπανών συνολικού ποσού 2.491,60€ λόγω μη προσκόμισης των αποδείξεων, αφού πρόκειται για δαπάνες ιδιαίτερα χαμηλού ποσού έκαστης και μη σπουδαίας, επομένως δε δύναται η απώλεια του παραστατικού να συνεπάγεται μη αναγνώριση της έκπτωσης.
5. Σχετικά με τις κρινόμενες καταθέσεις:
 - Α) η με α/α: 1 κατάθεση ποσού 200,00€ αφορά ενοίκια της συζύγου του που έχουν δηλωθεί.
 - Β) η με α/α: 25 κατάθεση ποσού 1.500,00€ αφορά κατάθεση επιταγής του και κακώς έχει συμπεριληφθεί στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Προσκομίζει την από 7/1/2020 Υπεύθυνη δήλωση του
 - Γ) Η με α/α: 16 κατάθεση ποσού 500,00€ αφορά κατάθεση από την ασθενή του Με την παρούσα προσφυγή προσκομίζει φορολογικό παραστατικό που εξέδωσε ο αναισθησιολόγος την ίδια ημέρα.
 - Δ) Η με α/α:23 κατάθεση ποσού 1.350,00€ αφορά το πιθανότερο τους συνδικαιούχους του λογαριασμού και πάντως αν πρέπει να καταλογιστεί θα έπρεπε να επιμεριστεί ισόποσα.
 - Ε) Η με α/α: 1 κατάθεση ποσού 9.065,30€ ή 7.561,42 GBP αφορά πληρωμή μερισμάτων που έχουν φορολογηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο. Σε κάθε περίπτωση η συναλλαγή φορολογείται αυτοτελώς στην Ελλάδα με αναλογούντα φόρο 15%.
6. **Σχετικά με τα έσοδα από την επαγγελματική του δραστηριότητα:**
 - Α)** Ο έλεγχος αυθαίρετα, υποθετικά και εσφαλμένα θεώρησε, με μοναδικό στοιχείο την πρόσβαση στο μεριδολόγιο του στην «.....» στην οποία χειρουργεί, ότι εισπράττει αμοιβές μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες. Οι αμοιβές του διαχωρίζονται πάντα, όπως και της συντριπτικής πλειονότητας συναδέλφων ιατρών, αναλόγως αν πληρωτής ήταν η ασφαλιστική εταιρεία ή αν πρόκειται για ιδιώτη πληρωτή, ο οποίος δεν καλύπτεται από κάποια ιδιωτική ασφάλιση, αλλά είναι ασφαλισμένος σε ΕΟΠΥΥ ή ανασφάλιστος και η δυνατότητα καταβολής αμοιβών όλως περιορισμένη. Όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες ιατροί, όπως και ο προσφεύγων, διαφοροποιούν την αμοιβή τους με κριτήριο όχι μόνο τη βαρύτητα της χειρουργικής επέμβασης αλλά και την οικονομική δυνατότητα του ασθενούς του.

Β) Νομικό μέρος – μη απόδειξη φορολογικής παράβασης – έλλειψη ενδείξεων απόκρυψης εισοδήματος- μη διενέργεια διασταυρώσεων και επαληθεύσεων – τα ευρήματα του ελέγχου αποδεικνύουν την ακριβή δήλωση εισοδήματος.

Γ) Ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ορθά το άρθρο 67 του ΚΦΕ περί τεχνικών έμμεσων ελέγχων, την ΔΕΣ Α 1077357ΕΞ 2013/10-5-2013 (Β'1136/203) απόφαση του Υφυπ. Οικονομικών, τη πρόσφατη νομολογία ΣτΕ 884/2016, 1895/2018, 2934/2017, 3261-3262/1994 περί δυνατότητας έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων καθώς από πουθενά δεν προέκυψε η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος. Επίσης δεν προέβη σε διασταυρωτικούς ελέγχους καλώντας, τουλάχιστον, έστω και δειγματοληπτικά τους ασθενείς του. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή όφειλε να αιτηθεί την συνδρομή των αλλοδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων προκειμένου να επαληθεύσει εάν διαθέτει τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή. Οι δε ισχυρισμοί της Διοίκησης περί τραπεζικής θυρίδας και ότι δύναται να διαθέτει χρήματά στην οικία του είναι αυθαίρετοι και αβάσιμοι.

Δ) Ο έλεγχος αυθαίρετα αγνόησε τις διαπιστώσεις του περί δικαιολόγησης των τραπεζικών του κινήσεων και των δαπανών του και χρησιμοποίησε ως μοναδικό «τεκμήριο» των αποδιδόμενων παραβάσεων τους πίνακες αμοιβών των ασφαλιστικών εταιριών. Το στοιχείο αυτό δεν δύναται καν να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο δε συνιστά τεχνική έλεγχο, ούτε καν ένδειξη, εφόσον δεν υφίσταται ούτε ως πρόσφορη ούτε ως για την απόδειξη της πραγματικής βάσης των αποδιδόμενων παραβάσεων ούτε να αναχθεί σε τεκμήριο έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, προερχόντως διότι οι αμοιβές των ελεύθερων ιατρών προσδιορίζονται από τους ίδιους και αποτελούν προϊόν συμφωνίας με τους ασθενείς τους. Ειδικά για τους χειρουργούς, πάντα συνεκτιμάται η βαρύτητα της χειρουργικής πράξης, η οικονομική δυνατότητα του ασθενούς και η εκτίμηση για την μετεγχειρητική πορεία του ασθενούς.

Ε) Ο πίνακας που έλαβε ως βάση υπολογισμού ο έλεγχος για την αναδόμηση εισοδήματος, που προσιδιάζει μόνο σε συγκεκριμένες ειδικές περιπτώσεις, χωρίς ειδική και εμπειρισταωμένη αιτιολογία, χωρίς περαιτέρω ουσιαστική διασταύρωση και επαλήθευση και χωρίς να συνεκτιμάται με τα λοιπά ευρήματα διασταυρώσεων και επαληθεύσεων, συνιστά υπέρβαση του ορίου ελέγχου και γίνεται παρά το νόμο, αφού δύναται να καταστεί γενικευμένη πρακτική αναδόμησης εισοδήματος, όλων των χειρουργών που χειρουργούν δικούς τους ασθενείς σε ιδιωτικές κλινικές, δημιουργώντας έτσι νόμιμες αμοιβές, χωρίς έρεισμα σε γενική ή ειδική νομοθετική διάταξη και κατά παράβαση των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν ειδικά το θέμα.

Στ) Αυθαίρετη και αβάσιμη η βάση υπολογισμού των αμοιβών του. Συμπερασματική κρίση του ελέγχου. Ύπαρξη πινάκων ασφαλιστικών εταιρειών με ακόμη χαμηλότερες καλύψεις, όπως η κάρτα και η που ανήκει στην

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή μεταξύ άλλων δημοσιευμένες μελέτες του κλάδου υγείας από όπου προκύπτει η συνεχιζόμενη μείωση των τιμών των ιατρικών υπηρεσιών από αρκετές ιδιωτικές κλινικές και διαγνωστικά κέντρα, σε μια προσπάθεια διατήρησης ή ακόμη και αύξησης της «πελατειακής» τους βάσης.

Ζ) Όλες οι κλινικές απάντησαν στα έγγραφα αιτήματα του ελέγχου ότι δεν υπάρχει καθορισμένη αμοιβή, ούτε εύρος αμοιβής και ότι η αμοιβή αποτελεί θέμα προσωπικό του χειρουργού χωρίς να ελέγχεται και να γνωστοποιείται σε αυτήν.

Η) Είναι προφανές ότι ως βάση υπολογισμού δεν μπορεί να είναι ο πίνακας παρεχόμενων καλύψεων ασφαλιστικών, αφού όπως ειπώθηκε, είναι αυθαίρετος, καθότι εφαρμογή έχει σε συγκεκριμένη κατηγορία ασθενών, επομένως δεν πληροί και προϋποθέσεις για αναλογική εφαρμογή σε αμοιβές που εισπράττονται από ασθενείς χωρίς τέτοια ιδιωτική κάλυψη, καθότι πρόκειται για ανόμοιες περιπτώσεις.

7. Αβάσιμη η αιτιολογία του ελέγχου για τους γιατρούς του Ιατρικού Διαβαλκανικού Κέντρου διότι με έγγραφό του τα κέντρο ξεκαθαρίζει ότι οι αμοιβές που απέστειλε στον έλεγχο αφορούν αμοιβές πελατών κλινικής που προσέρχονται για εγχείριση στην κλινική χωρίς προηγούμενη συμφωνία με θεράποντα ιατρό. Οι συνεργαζόμενοι με το Διαβαλκανικό κέντρο χειρουργοί καθορίζουν ελεύθερα τις αμοιβές τους με τους δικούς τους ασθενείς.
8. Αβάσιμη η αιτιολογία του ελέγχου ότι σε 11 περιπτώσεις ασθενών του εξέδωσε ΑΠΥ με αμοιβή ίση με αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος, διότι όπως προέκυψε από τα αρχεία της κλινικής οι ασθενείς αυτοί θα αποζημιώνονταν από ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία μη συμβεβλημένη από την κλινική.
9. Αναφορικά με την απόδοση παραβάσεων περί παράλειψης έκδοσης ΑΠΥ, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν διενέργησε ιατρικές πράξεις στους εν λόγω ασθενείς.
10. Συμπερασματικά, ο έλεγχος επειδή δεν διαπίστωσε καμία μη αιτιολογημένη κίνηση λογαριασμού που να την αποδίδει σε εκείνον (εκτός από πολύ μικρές) και επειδή δεν διαπίστωσε καμία δαπάνη πέραν των παγίων δηλωθέντων καθίσταται σαφές ότι ο υπολογισμός επί την ανωτέρω βάσει είναι απόλυτα αλυσιτελής, αυθαίρετος και κακόπιστος κατά παράβαση οποιασδήποτε αρχής χρηστής διοίκησης και ίσης μεταχείρισης κατά παράβαση του δικαιολογημένου συμφέροντος του δημοσίου και εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς αυτός.
11. Ο έλεγχος δεν επικαλείται ούτε αιτιολογεί κάποια άλλη ή και έμμεση τεχνική έλεγχου για ανεύρεση αποκρυβέντος εισοδήματος του. Χωρίς καν να προχωρήσει σε έλεγχο ύπαρξης μη αιτιολογημένης ρευστότητας είτε σε έλεγχο δαπανών σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ο έλεγχος προχώρησε σε καταλογισμό μη δηλωθέντων εισοδημάτων, εφαρμόζοντας μια μη αναλογική, μη νόμιμη, παντελώς αυθαίρετη τεχνική, απόλυτα απαράδεκτη, αγνοώντας πλήρως τα ευρήματα των άλλων εφαρμοσμένων τεχνικών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος **του ιατρού**, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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 προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49§§1,2 και 4 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

2. Από το Ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.[...]

4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.»

Επειδή στο **άρθρο 67B του ν.2238/1994 «Έμμεσες τεχνικές ελέγχου»** ορίζεται:

«1. 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 παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με την αριθμ. **ΠΟΛ.: 1050 (ΦΕΚ Β' 474/25/02/2014)** με θέμα: «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 έμμεσου προσδιορισμού», ορίζεται ότι

Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

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 σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

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 φορολογουμένου.

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 προστατευόμενων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση 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 σύζυγο 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 διάθεση 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 έληγαν 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 4 Επιλογή υποθέσεων.

Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου 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 ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

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/συ μ μετοχές 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 διάθεση 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 φορολογούμενου 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 φορολογούμενου 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 φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/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 φορολογούμενους 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 φορολογούμενου/ης 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 ακαθάριστου 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 ακαθάριστων 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 εμμέσου 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.

Άρθρο 13

Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013 /10-5-2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.

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

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

Ως προς τους ισχυρισμούς σχετικά με τα έσοδα από την επαγγελματική του δραστηριότητα και

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 23/12/2019 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη: α) τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και των εκδοθέντων στοιχείων που τήρησε ο προσφεύγων στην ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «Ιατρικές Υπηρεσίες Ειδικότητας Χειρουργικής», β) τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014, γ) τις τραπεζικές κινήσεις όπως προκύπτουν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου, και δ) τα απαντητικά υπομνήματα του προσφεύγοντος και τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν έκρινε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **9.902,86€** που αφορούν τον προσφεύγοντα και καταθέσεις συνολικού ποσού **14.987,50€** που αφορούν τη σύζυγό του αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επίσης, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτουν οι κάτωθι ενέργειες / διαπιστώσεις του ελέγχου:

Με το **αρ. πρωτ./2018 έγγραφο**, ο έλεγχος έλαβε γνώση του μεριδολογίου του προσφεύγοντος από την με την οποία συνεργαζόταν, για το διάστημα 01/01/2012-31/12/2014 και διαπίστωσε ότι σε δέκα (10) περιπτώσεις ο προσφεύγων δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο. Η αξία των ως άνω συναλλαγών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των **5.585,85€**.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος έλεγξε τις αμοιβές του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων εξόδων (Α.Π.Υ.) για κάθε νοσηλευόμενο – ασθενή και διαπίστωσε ότι έχει εκδώσει πολλάκις φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) για:

- λαπαροσκοπική χολοκυστεκτομή με αμοιβή 200,00€ για κάθε χειρουργική επέμβαση,
- ολική θυρεοειδεκτομή με αμοιβή 300,00€ για κάθε χειρουργική επέμβαση,
- γαστρεκτομή με αμοιβή 400,00€ για κάθε χειρουργική επέμβαση.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω αμοιβές είναι ιδιαίτερα μικρής αξίας για τις συγκεκριμένες ιατρικές πράξεις/ χειρουργικές επεμβάσεις δεδομένου της σοβαρότητας, πολυπλοκότητας και βαθμού ευθύνης που ενέχει εκάστη πράξη.

Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω αμοιβές δεν ανταποκρίνονται στο προφίλ του προσφεύγοντος ο οποίος ασκεί το ιατρικό επάγγελμα του χειρουργού από το 1980, περίπου δηλαδή 40 έτη, κατέχει ήδη τη βαθμίδα του και συνεργάζεται με μία από τις μεγαλύτερες και πιο σύγχρονες της, τον

Δηλαδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι προαναφερόμενες αμοιβές οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων κρίθηκαν ότι απέχουν παρασάγγας από τις υπάρχουσες συνθήκες της αγοράς και σε καμία περίπτωση δεν αντιπροσωπεύουν την μακροχρόνια επαγγελματική εμπειρία και την επιστημονική του κατάρτιση.

Ακολούθως, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) στις περισσότερες περιπτώσεις για τις ίδιες ιατρικές πράξεις- χειρουργικές επεμβάσεις με μεγάλη απόκλιση

στην οριζόμενη αμοιβή όταν ο ασθενής –νοσηλευόμενος είναι ασφαλισμένος σε ιδιωτική εταιρεία ασφάλισης και όταν είναι ασφαλισμένος σε φορέα του δημοσίου π.χ. ΕΟΠΠΥ.

Εκ της παραπάνω επισημάνσεως ο έλεγχος οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι σε αυτές τις περιπτώσεις καθώς είναι απαραίτητο το φορολογικό στοιχείο ήτοι Α.Π.Υ. του χειρουργού ιατρού προκειμένου να αποζημιωθεί ο ασφαλισμένος από την ασφαλιστική εταιρεία, ο προσφεύγων εξέδιδε φορολογικό στοιχείο με το πραγματικό ύψος της αμοιβής του ή τουλάχιστον με το ύψος της αμοιβής που αποζημιώνει η ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία τον ασθενή.

Ενδεικτικά ο έλεγχος αναφέρει τα κάτωθι για τις αμοιβές του προσφεύγοντος:

Είδος χειρουργικής επέμβασης	Αμοιβή όταν ο ασθενής είναι ασφαλισμένος σε ιδιωτική ασφαλιστική εταιρεία	Αμοιβή όταν ο ασθενής είναι ασφαλισμένος σε δημόσιο φορέα
Λαπαροσκοπική χολοκυστεροκτομή	1.900,00€	200,00€
Ολική θυρεοειδεκτομή	1.900,00€	300,00€
Λαπαροσκοπική πλαστική με τοποθέτηση πλέγματος αποκατάσταση βουβωνοκήλης	1.400,00€	250,00€

Ο έλεγχος επίσης διαπίστωσε ότι κανένας από τους ασθενείς δεν χρησιμοποίησε τραπεζικό μέσο για την πληρωμή της αμοιβής του προσφεύγοντος παρόλο που αποτελεί ένα σύνηθες τρόπο εξόφλησης.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος ζήτησε βάσει του άρθρου 15 §3 του ν.4174/2013 από την συνεργαζόμενη «.....» καθώς και από λοιπές ιδιωτικές κλινικές της να του γνωρίσουν τις αμοιβές που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες ως αμοιβή χειρουργού στις χειρουργικές επεμβάσεις που αναφέρονται στις σελίδες 54-55 της έκθεσης και τις αμοιβές που ορίζει η κλινική/νοσοκομείο όταν αναλαμβάνονται οι εν λόγω επεμβάσεις σε ασθενείς που προσέρχονται στην κλινική χωρίς προγενέστερη συνεννόηση με θεράποντα γιατρό.

Από την επεξεργασία των ως άνω απαντήσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η αμοιβή που ορίζεται από τις ασφαλιστικές εταιρείες αλλά και από τις ίδιες τις κλινικές σε περίπτωση χειρουργικών επεμβάσεων παρόμοιων με αυτές που αναλάμβανε ο ελεγχόμενος έχουν πολύ μεγάλη απόκλιση από την αμοιβή που έχει καταχωρήσει στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.).

Επίσης, ο έλεγχος έκρινε ότι οι αμοιβές που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες αποτελούν προϊόν ερευνών των **πραγματικών συνθηκών της αγοράς και αντιπροσωπεύουν μία εύλογη και δίκαιη τιμή της αμοιβής** που εισπράττουν οι χειρουργοί ιατροί όταν αναλαμβάνουν τις συγκεκριμένες χειρουργικές επεμβάσεις.

Κατόπιν συνολικής εκτίμησης των ως άνω, ο έλεγχος, προέβη στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ήτοι Α.Π.Υ. σε 431 περιπτώσεις όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες (121- 179 της έκθεσης) για το ελεγχόμενο διάστημα 1/1/2013-31/12/2013 και ότι δεν εξέδωσε το προσήκον φορολογικό στοιχείο ήτοι Α.Π.Υ. σε 10 περιπτώσεις

Εν συνεχεία, προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης καθώς δεν είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της αμοιβής για τις χειρουργικές επεμβάσεις που έχει αναλάβει ο προσφεύγων και για **λόγους χρηστής διοίκησης έλαβε υπόψη του την κατώτερη αμοιβή** για κάθε είδος χειρουργικής επέμβασης από όλες τις ασφαλιστικές εταιρείες αλλά και από τον τιμοκατάλογο των κλινικών παρόλο που το επαγγελματικό και επιστημονικό προφίλ του δεν υποστηρίζει μία τέτοια παραδοχή.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας χειρουργικής) στο ποσό των **639.621,45€**, έναντι των δηλωθέντων ποσού **199.034,14€** επειδή α) διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν έχει συμπεριλάβει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 έσοδα της **ατομικής επιχείρησης του** από παροχή ιατρικών υπηρεσιών ποσού **438.095,71€** και επειδή β) δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών συνολικού ποσού **2.491,60€** διότι δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται, σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, ότι ο έλεγχος δεν εφάρμοσε ορθά το άρθρο 67 του ΚΦΕ περί τεχνικών έμμεσων ελέγχων, την ΔΕΣ Α 1077357ΕΞ 2013/10-5-2013 (Β'1136/203) απόφαση του Υφυπ. Οικονομικών, την πρόσφατη νομολογία ΣτΕ 884/2016, 1895/2018, 2934/2017, 3261-3262/1994 περί δυνατότητας έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων καθώς από πουθενά δεν προέκυψε η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος. Ο έλεγχος αυθαίρετα αγνόησε τις διαπιστώσεις του περί δικαιολόγησης των τραπεζικών του κινήσεων και των δαπανών του και χρησιμοποίησε ως μοναδικό «τεκμήριο» των αποδιδόμενων παραβάσεων τους πίνακες αμοιβών των ασφαλιστικών εταιριών. Το στοιχείο αυτό δεν δύναται καν να αποτελέσει συγκριτικό στοιχείο δε συνιστά τεχνική έλεγχο, ούτε καν ένδειξη, εφόσον δεν υφίσταται ούτε ως πρόσφορη ούτε ως για την απόδειξη της πραγματικής βάσης των αποδιδόμενων παραβάσεων ούτε να αναχθεί σε τεκμήριο έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, προερχόντως διότι οι αμοιβές των ελεύθερων ιατρών προσδιορίζονται από τους ίδιους και αποτελούν προϊόν συμφωνίας με τους ασθενείς τους. Ειδικά για τους χειρουργούς, πάντα συνεκτιμάται η βαρύτητα της χειρουργικής πράξης, η οικονομική δυνατότητα του ασθενούς και η εκτίμηση για την μετεγχειρητική πορεία του ασθενούς. Ο πίνακας που έλαβε ως βάση υπολογισμού ο έλεγχος για την αναδόμηση εισοδήματος, που προσιδιάζει μόνο σε συγκεκριμένες ειδικές περιπτώσεις, χωρίς ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, χωρίς περαιτέρω ουσιαστική διασταύρωση και επαλήθευση και χωρίς να συνεκτιμάται με τα λοιπά ευρήματα διασταυρώσεων και επαληθεύσεων, συνιστά υπέρβαση του ορίου ελέγχου και γίνεται παρά το νόμο, αφού δύναται να καταστεί γενικευμένη πρακτική αναδόμησης εισοδήματος, όλων των χειρουργών που χειρουργούν δικούς τους ασθενείς σε ιδιωτικές κλινικές, δημιουργώντας έτσι νόμιμες αμοιβές, χωρίς έρεισμα σε γενική ή ειδική νομοθετική διάταξη και κατά παράβαση των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν ειδικά το θέμα.

Επίσης, ο έλεγχος δεν προέβη σε αποστολή έγγραφων ή ηλεκτρονικών ερωτημάτων σε ασθενείς του προσφεύγοντος, έστω και δειγματοληπτικά, σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους, βάσει του άρθρου 15§3 του ν.4174/2013.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή όφειλε να αιτηθεί την συνδρομή των αλλοδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων προκειμένου να επαληθεύσει εάν διαθέτει τραπεζικούς λογαριασμούς στην αλλοδαπή. Οι δε

ισχυρισμοί της Διοίκησης περί τραπεζικής θυρίδας και ότι δύναται να διαθέτει χρήματά στην οικεία του δεν τεκμηριώνονται πλήρως και είναι αβάσιμοι.

Επειδή, από στη με αριθ./2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδ. 517 «ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος» το ποσό των **256.0001,00€** και στον κωδ. 501 «καθαρό εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα» το ποσό των **199.034,14€**.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος απέκτησε πρόσβαση στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, έλεγξε τις τραπεζικές καταθέσεις του προσφεύγοντος και της συζύγου του και έκρινε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **9.902,86€** που αφορούν τον προσφεύγοντα αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, με το αριθ. Πρωτ./2019 έγγραφο της «.....» προς το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. τους γνώρισε ότι: *«δεν υπάρχει καθορισμένη αμοιβή ούτε εύρος αμοιβής που να είναι γνωστή στην Κλινική και ότι η αμοιβή αποτελεί θέμα προσωπικό του χειρουργού χωρίς να ελέγχεται και να γνωστοποιείται σε αυτήν»*.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός

της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση υπ' αριθμ. 3261-3262/94 του ΣΤΕ Τμήμα Β' αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, επιπρόσθετα, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψεις 8 και 9) ΣΤΕ αναφέρει: «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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία

εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου.»

Επειδή, τα ως άνω αναφέρονται και στην ΣΤΕ 2934/2017 (σκέψη 10) .

Επειδή, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν τις παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης, θεμελίωσε το πόρισμά της μόνο στη διαπίστωση ότι υφίστανται διαφορές μεταξύ εκδοθέντων στοιχείων και των αμοιβών που καλύπτουν οι ασφαλιστικές εταιρείες, χωρίς να αποδείξει ότι ο προσφεύγων εισέπραξε μεγαλύτερο ποσό από τον αναγραφέν στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία καθώς τούτο δεν προέκυψε ούτε από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ούτε από έλεγχο των δαπανών του.

Συγκεκριμένα, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι από την επεξεργασία των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος προέκυψαν τριακόσες ογδόντα πέντε «385» πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ποσού **803.635,55€** για τις οποίες ο έλεγχος ζήτησε πληροφορίες από τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων παρείχε διευκρινήσεις / αποδείξεις, οι οποίες έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, για το μεγαλύτερο μέρος των ως άνω ελεγχόμενων καταθέσεων. Δεν δικαιολογήθηκαν καταθέσεις συνολικού ποσού 9.902,86€, οι οποίες και φορολογήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 το υν.2238/1994.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε καταθέσεις ασθενών του προσφεύγοντος, εκτός από μία περίπτωση.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν υφίσταντο καταγγελία εις βάρος του προσφεύγοντος ούτε ότι ο έλεγχος προέβη σε αποστολή έγγραφων ή ηλεκτρονικών ερωτημάτων σε ασθενείς του προσφεύγοντος, έστω και δειγματοληπτικά, σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους, βάσει του άρθρου 15§3 του ν.4174/2013, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί το πόρισμα της φορολογικής αρχής.

Επειδή, η φορολογική αρχή καταλήγει συμπερασματικώς ότι τελέσθηκαν οι φερόμενες παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. χωρίς να εξειδικεύει και να αιτιολογεί ειδικώς τις περιστάσεις των εν λόγω παραβάσεων, καθώς οι επικαλούμενοι πίνακες αμοιβών ανά χειρουργική επέμβαση που καλύπτουν οι ασφαλιστικές εταιρίες δεν δύναται να θεωρηθούν **έμμεσες αποδείξεις** (άλλως, “τεκμήρια”), με αποτέλεσμα και οι διαπιστώσεις, με όλες τις επιπτώσεις τους να καθίστανται απολύτως άκυρες, ως ανατιολόγητες.

Επειδή στις διατάξεις των ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και. 2238/1994 (ΚΦΔ) δεν προβλέπεται συγκεκριμένο ύψος αμοιβής ανά χειρουργική επέμβαση.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ποια τεχνική έμμεσου ελέγχου (άρθρο 67β του ν.2238/1994) εφάρμοσε η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, για τα γεγονότα, τα στοιχεία και τη νομική βάση τα οποία οδήγησαν στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης,

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, είναι τυπικώς πλημμελής και πρέπει να τροποποιηθεί.

Σημειώνεται ότι:

A) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. **6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

B) Σχετικές οδηγίες έχουν δοθεί με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*».

Ως προς τους ισχυρισμούς σχετικά με τις ελεγχόμενες τραπεζικές καταθέσεις

A) Σχετικά με την α/α: 1 κατάθεση ποσού 200,00€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορά ενοίκια της συζύγου του που έχουν δηλωθεί. Συγκεκριμένα επικαλείται ότι η εν λόγω πίστωση συνιστά μίσθωμα για λογαριασμό του μισθωτή της για μίσθωμα Ιανουαρίου 2013, όπως φαίνεται και στην εκτύπωση λογαριασμού της, το οποία έχει περιληφθεί κανονικά στις δηλώσεις μισθωμάτων του έτους 2013 της Εσφαλμένα και εντελώς αβάσιμα ο έλεγχος αναφέρει ως καταθέτη τον Την ημερομηνία αυτή και με αντίστοιχο αριθμό συναλλαγής δεν εμφανίζεται κανένας τέτοιος καταθέτης με το όνομα που ο έλεγχος υποστηρίζει. Όπως ίδιος ο έλεγχος αιτιολογεί στην υπό 5 διαπίστωση, πιστώσεις στον λογαριασμό της συνολικού ποσού 1.950,00€ (πλήθος πιστώσεων 10) καθώς διαπιστώθηκε ότι αφορούν μισθώματα της από τον για λογαριασμό της κόρης του με Α.Φ.Μ. για το ελεγχόμενο διάστημα 1/1/2013-31/12/2013 τα οποία έχουν δηλωθεί στην αντίστοιχη αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα και στην φορολογική δήλωση του οικείου έτους.

Όπως προκύπτει, από τη δήλωση μισθωμάτων οι μισθωτικοί μήνες ανερχόταν, σε 11 ενώ, οι αιτιολογημένες πιστώσεις σε 10 ύψους 200 ευρώ έκαστη κάθε μισθωτικού μήνα. Η συγκεκριμένη πίστωση αφορά τον 11° μισθωτικό μήνα και επομένως αιτιολογείται και δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και ούτε φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ.48§3 Ν.2238/1994. Προσκομίζεται εκτύπωση λογαριασμών των κινήσεων της τράπεζας που αποδεικνύει τον ισχυρισμό του.

Επειδή, κατόπιν εξέτασης των προσκομισθέντων δικαιολογητικών προκύπτει ότι πράγματι η προαναφερόμενη πίστωση αφορά μίσθωμα της προσφεύγουσας που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στο ελεγχόμενο έτος και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

B) Σχετικά με την με α/α: 25 κατάθεση ποσού 1.500,00€, την 23/9/2013

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά κατάθεση επιταγής του και κακώς έχει συμπεριληφθεί στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Προσκομίζει την από 7/1/2020 Υπεύθυνη δήλωση του Συγκεκριμένα επικαλείται ότι

αφορά κατάθεση επιταγής με ημερομηνία 20/09/2013 της ύψους 1.500 από
..... σε διαταγήπου καταβλήθηκε εις χείρας της και το οποίο ποσό
της επιταγής περιλάμβανε α) αμοιβέςγια διενέργεια εγχείρισης - υποβολή σε
λαπαροσκοπική χολοκυστεκτομή, αποκατάσταση κήλης με τοποθέτηση πλέγματος στο
.....τη 19/09/2013 ύψους 300 ευρώ, διενέργεια εγχείρισης - λαπαροσκοπική ομφαλοκήλη
πλαστική τοποθέτηση πλέγματος, β) αμοιβές αναισθησιολόγων για 2 εγχειρίσεις συνολικού ποσού 200
ευρώ, γ) αμοιβές βοηθών χειρουργών για 2 εγχειρίσεις συνολικού ποσού 100 ευρώ, δ) αμοιβή κλινικής για
1 διανυκτέρευσηποσό 700 ευρώ, τις οποίες και απέδωσε ο
.....στους δικαιούχους τους. Οι ως άνω αμοιβές περιλαμβάνονται στις δηλώσεις φορολογίας
εισοδήματος τουγια τη διαχειριστική περίοδο. Προς επίρρωση του
ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει την Α.Π.Υ./2013 της
..... με λήπτη τονκαι υπεύθυνη δήλωση του
.....για να στηρίξει τον ισχυρισμό του.

Επειδή, η Α.Π.Υ. της κλινικής έχει εκδοθεί στις 20/9/2013 τοις μετρητοίς ενώ ο προσφεύγων εισέπραξε την
επιταγή στις 23/9/2013 αρά η αιτιολογία ότι εισέπραξε την επιταγή και μετά απέδωσε το τίμημα στην κλινική
δεν ευσταθεί.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει Α.Π.Υ. των αναισθησιολόγων και των βοηθών χειρουργών.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει εκδώσει Α.Π.Υ. ύψους 300€ προς τον ως άνω ασθενή του, για τις ιατρικές
υπηρεσίες που του παρείχε.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, οπότε η διαφορά από την κρινόμενη
κατάθεση ύψους 1200€ (1500-300) κρίνεται ότι δεν έχει συμπεριληφθεί στα έσοδα από επιχειρηματική
δραστηριότητα και δεν έχει φορολογηθεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 48§1 του ν.2238/1994.

Γ) Σχετικά με την α/α: 16 κατάθεση ποσού 500,00€ την 6/8/2013

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά κατάθεση από την ασθενή του,
..... και αφορούσε αμοιβή του για διενέργεια εγχείρισης - υφολική γαστρεκτομή
στην ίδια ημερομηνία την 29/01/2013 ύψους 400 ευρώ, και αμοιβή αναισθησιολόγου ποσού 100 ευρώ, την
οποία και του απέδωσε. Με την παρούσα προσκομίζεται και το φορολογικό παραστατικό (Α.Π.Υ.) που
εξέδωσε ο αναισθησιολόγος στην αυτή ημερομηνία ύψους 100 ευρώ.

Επειδή, η ημερομηνία έκδοσης της Α.Π.Υ. και της κρινόμενης πίστωσης απέχουν σημαντικά (πάνω από
επτά μήνες), ο ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Δ) Σχετικά με την α/α:23 κατάθεση ποσού 1.350,00€, την 10/9/2013

Επειδή, για την ως άνω κατάθεση ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιον συγκεκριμένο ισχυρισμό παρά
ότι το πιθανότερο να αφορά τους συνδικαιούχους του λογαριασμού και πάντως αν πρέπει να καταλογιστεί
θα έπρεπε να επιμεριστεί ισόποσα.

Επειδή, ο έλεγχος από την ως άνω πίστωση καταλόγισε στον προσφεύγοντα το ποσό των 337,50€, καθώς
είναι τέσσερις οι δικαιούχοι του λογαριασμού, ο ισχυρισμός του είναι αβάσιμος.

Ε) Σχετικά με την α/α: 1 κατάθεση επιταγής ποσού 9.065,30€ ή 7.561,42 GBP την 2/10/2013

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι συνιστά πληρωμή μερισμάτων από μετοχές της εκδούσας τράπεζας με έδρα το, που φορολογήθηκαν στον τόπο έκδοσης του χρεογράφου, ήτοι στο, και παρακρατήθηκε ο αναλογούν φόρος προς απόδοση από την ίδια την εκδότρια. Σε κάθε περίπτωση η συναλλαγή φορολογείται αυτοτελώς στην Ελλάδα με αναλογούντα φόρο 15%. Επίσης, ισχυρίζεται ότι, αφού προσκόμισε πινακίδιο εκτέλεσης εντολών για μετοχές της τράπεζας, προκύπτει ότι είναι μέτοχος και το ποσό αυτό είναι καταβολή μερισμάτων. Η παρακράτηση του προβλεπόμενου φόρου στα μερίσματα στο, είναι αυτόματη κατά την πληρωμή και δεν υφίσταται παραστατικό. Ενόψει των ανωτέρω και λαμβανομένου υπόψη του χαμηλού του ποσού θα έπρεπε για λόγους χρηστής διοίκησης να θεωρηθεί αιτιολογημένη πίστωση ή όλως επικουρικώς να φορολογηθεί με φόρο 15% στον αντίστοιχο κωδικό.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε προβάλει τον ίδιο ισχυρισμό και στο υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων και ο έλεγχος στη σελίδα 115 της έκθεσης ελέγχου τον αντίκρουσε τεκμηριωμένα.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2014 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01- 31/12/2013 ΠΡΟΕΛΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα		12.725,25		12.915,25		12.725,25	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	18.333,49	10.245,84	18.333,49	10.245,84	18.333,49	10.245,84	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§1 του ν.2238/1994	199.034,14		639.621,45		202.725,50		3.691,40
Εισόδημα ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994			9.902,86	14.987,50	9.902,86	14.787,50	9.902,86
Συνολικό εισόδημα	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	38.148,59	13.594,26
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	38.148,59	13.594,26
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	38.148,59	13.594,26
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	38.148,59	13.594,26

Επειδή, κατόπιν των ως άνω , το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν.3986/2011), με την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής:

	Οικον. έτος 2014 Ποσά
Ακίνητη περιουσία	
Από μισθωτές υπηρεσίες	18.333,49
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	202.725,50€
Εισόδημα από άρθρο 48§3 του ν.2238/1994	9.902,86€
Φορολογητέο εισόδημα	230.961,90€
Αυτοτελώς φορολογ. ποσά	629,54€
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	231.591,40€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	4%
Ποσό εισφοράς αλληλεγγύης	9.263,66€
Μείον εισφορά που καταλογίστηκε βάσει δήλωσης	-8.719,89€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	543,77€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ Στον προσφεύγοντα	Βάσει ΔΕΔ Στην σύζυγό του	Βάσει ΔΕΔ σύνολο
Φόρος Εισοδήματος	152.624,20 €	4.486,11€	2.403,92€	6.890,02€
Πρόσθετος φόρος	156.531,38 €	2.806,51€	2.465,46€	5.271,96€
Εισφορά αλληλεγγύης	18.323,15 €	543,70€	184,91€	728,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	327.478,73 €	7.836,38€	5.054,28€	12.890,67€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.