



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 14-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2383

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για τη χρήση 2011, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για τη χρήση 2012, της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 και της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για τη χρήση 2011, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για τη χρήση 2012, την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 και την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , 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 με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος 5.454,98€, αντί πιστωτικού ποσού 752,21€ βάσει της με αριθμό/2012 υποβληθείσας δήλωσης, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7.448,63€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 668,9€, ήτοι συνολικά 14.324,72€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος 2.888,82€, αντί πιστωτικού ποσού 422,28€ βάσει της με αριθμό/2013 υποβληθείσας δήλωσης, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 3.443,54€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 398,14€, ήτοι 7.152,78€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα ποσού 2.266,16€. Το πρόστιμο επιβλήθηκε για α) μη έκδοση 1 Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής μεγαλύτερης των 1.200€ (1.597,94€) που επισύρει πρόστιμο 399,49€, β) μη έκδοση 5 Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής μικρότερης των 1.200€ που επισύρει πρόστιμο 5 X 800€ X 1/3 και γ) για ανακριβή έκδοση 2 Α.Π.Υ. που επισύρει πρόστιμο 2 X 800€ X 1/3.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα ποσού 1.704,68€. Το πρόστιμο επιβλήθηκε για α) μη έκδοση 1 Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής μεγαλύτερης των 1.200€ (3.618,7€) που επισύρει πρόστιμο 904,68€, β) μη έκδοση 1 Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής μικρότερης των 1.200€ που επισύρει πρόστιμο 1 X 800€ X 1/3 και γ) για ανακριβή έκδοση 2 Α.Π.Υ. που επισύρει πρόστιμο 2 X 800€ X 1/3.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 1.025,22€ (προσδιορίστηκε ποσό 8.158,25€ από τον έλεγχο αντί ποσού 7.133,03€ βάσει της δήλωσης της προσφεύγουσας), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.230,26€, ήτοι 2.255,48€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 1.135,78€ (προσδιορίστηκε ποσό 4.869,18€ από τον έλεγχο αντί ποσού 3.733,40€ βάσει της

δήλωσης της προσφεύγουσας), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.362,94€, ήτοι 2.498,72€.

Οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 27-12-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε βάσει της με αριθμό ABM: ΕΟΕ/2015 εισαγγελικής παραγγελίας. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2017 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, το οποίο κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 21-9-2017 στα γραφεία της Υπηρεσίας. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το με αριθμό/2017 υπόμνημά της και τα με αριθμό/2017 και/2017 συμπληρωματικά υπομνήματά της. Ο έλεγχος εξέδωσε την με αριθμό/2017 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, την οποία επέδωσε την προσφεύγουσα στις 14-11-2017, στην οποία η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε στις 20-11-2017. Ορισμένες από τις θέσεις της προσφεύγουσας έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκε το με αριθμό/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι με αριθμό,/2017 προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., οι με αριθμό και/2017 προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και οι με αριθμό και/2017 προσωρινοί προσδιορισμοί Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στα γραφεία της Υπηρεσίας. Η προσφεύγουσα κατέθεσε τις με αριθμό/2017 απόψεις της, ορισμένες από τις οποίες έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ανά χρήση τα εξής:

Για τη χρήση 2011:

- Η εγγραφή στην έκθεση ελέγχου με α/α 3 που πραγματοποιήθηκε στις 18-1-2011 ποσού 5.000€ δεν αιτιολογήθηκε (κατάθεση με αιτιολογία: - κόρη της)
- Για 6 εγγραφές δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο:
 - την με α/α 20 που πραγματοποιήθηκε στις 24-6-2011 ποσού 500€
 - την με α/α 30 που πραγματοποιήθηκε στις 27-7-2011 ποσού 300,45€
 - την με α/α 31 που πραγματοποιήθηκε στις 28-7-2011 ποσού 300€
 - την με α/α 32 που πραγματοποιήθηκε στις 10-8-2011 ποσού 500€
 - την με α/α 38 που πραγματοποιήθηκε στις 26-10-2011 ποσού 1.597,94€ (κατάθεση 2.325€ και αντίστοιχες οι Α.Π.Υ./2008,/2010,/2011,/2011 συνολικής αξίας 727,06€)
 - την με α/α 44 που πραγματοποιήθηκε στις 15-11-2011 ποσού 500€
- Για 2 εγγραφές είχε εκδοθεί ανακριβές φορολογικό στοιχείο:
 - την με α/α 7 που πραγματοποιήθηκε στις 31-1-2011 ποσού 353€ (κατάθεση προκαταβολής 470€ μείον 117€ βάσει της Α.Π.Υ./2009)

- ο την με α/α 14 που πραγματοποιήθηκε στις 5-4-2011 ποσού 406,08€ (κατάθεση 1.000€ μείον 343€ βάσει της Α.Π.Υ./2008 και 250,92€ βάσει της Α.Π.Υ./2011)

Για τη χρήση 2012:

- Για 2 εγγραφές καταθέσεων σε τραπεζικό λογαριασμό δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και προέλευσή τους:
 - ο την με α/α 57 που πραγματοποιήθηκε στις 18-1-2012 ποσού 353,9€
 - ο την με α/α 68 που πραγματοποιήθηκε στις 30-7-2012 ποσού 905,54€ (πιστωθέν ποσό 1.031,54€, από το οποίο ο έλεγχος αναγνώρισε 126€ βάσει της Α.Π.Υ. με αριθμό
- Για 2 εγγραφές δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο:
 - ο την με α/α 64 που πραγματοποιήθηκε στις 25-5-2012 ποσού 500€
 - ο την με α/α 72 που πραγματοποιήθηκε στις 28-11-2012 ποσού 3.618,70€ (κατάθεση 4.000€ και αντίστοιχη η Α.Π.Υ./2012 αξίας 381,3€)
- Για 2 εγγραφές είχε εκδοθεί ανακριβές φορολογικό στοιχείο:
 - ο την με α/α 56 που πραγματοποιήθηκε στις 17-1-2012 ποσού 26€ (κατάθεση 150€ μείον 124€ βάσει της Α.Π.Υ./2017)
 - ο την με α/α 61 που πραγματοποιήθηκε στις 7-3-2012 ποσού 793,47€ (κατάθεση 1.545€ μείον 92,25€ βάσει της Δ.Π.Υ./2012 και 659,28€ βάσει της Α.Π.Υ./2012)

Βάσει των ανωτέρω ευρημάτων του ελέγχου, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή και πραγματοποιήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας. Ο προβλεπόμενος Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους για δικηγόρους ήταν 50% και προσαυξήθηκε κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό κατά 40%.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- παράνομη επίδοση με θυροκόλληση – θα έπρεπε να αναγράφεται η ιδιότητα με την οποία έκανε τη θυροκόλληση ο υπάλληλος και ο μάρτυρας θα έπρεπε να μην είναι εφοριακός υπάλληλος
- παραγραφή
- η έκθεση ελέγχου είναι ανεπαρκής, αόριστη και έχει ασαφή αιτιολογία
- δεν έπρεπε να πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός της, καθώς ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του
- τα πρόστιμα δεν έπρεπε να υπολογιστούν με 120%, αλλά βάσει των νεώτερων και ευμενέστερων διατάξεων με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017

- η φορολογική αρχή έπρεπε να αποδείξει με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμό της και για τα οποία δεν προέκυπτε η πηγή τους, προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας
- οι εγγραφές καλύπτονται είτε από Α.Π.Υ. που είχε εκδώσει σε παλαιότερες χρήσεις, είτε από κίνηση άλλου τραπεζικού λογαριασμού, είτε έλαβε χρήματα για λογαριασμό πελάτη της πληρεξούσια δικηγόρος.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό περί μη νόμιμης κοινοποίησης των πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 39 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013):

«2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 «Θυροκόλληση» του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Δ. ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017): «

α/α	Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής	...	Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή».
1	<p>Την κοινοποίηση:</p> <p>(α) σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, των <u>πράξεων προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών, των πράξεων επιβολής προστίμων και οποιασδήποτε άλλης καταλογιστικής πράξης, με συνημμένη την έκθεση ελέγχου, όπου προβλέπεται.</u></p> <p>(β) του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με συνημμένο το σημείωμα διαπιστώσεων των αποτελεσμάτων του ελέγχου.</p> <p>(γ) κλήσης για ενδεχόμενες αντιρρήσεις ή προς ακρόαση πριν από την έκδοση πράξης.</p>	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	...	Οποιοσδήποτε υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης.

»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθά πραγματοποιήθηκε θυροκόλληση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου από υπαλλήλους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, οι οποίοι έχουν υπογράψει με την ιδιότητά τους και την έχουν αναγράψει στο σώμα των εκθέσεων επίδοσης.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, πραγματοποιήθηκε ρίψη των προαναφερθέντων εγγράφων κάτω από την πόρτα της κατοικίας της προσφεύγουσας και όχι επικόλληση στη θύρα για λόγους διασφάλισης του απορρήτου των εγγράφων, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι υπήρχε κίνδυνος απώλειας αυτών λόγω χωροταξικών συνθηκών, βάσει των διατάξεων που και η ίδια η προσφεύγουσα αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή της (ν.δ. 118/1973, ν.2961/2001, ν.2238/1994, ν.2859/2000, Π.Δ. 186/1992). Αυτό το γεγονός δεν επιφέρει ακυρότητα της επίδοσης, καθώς περιλαμβάνονται στις εκθέσεις θυροκόλλησης όλα τα προβλεπόμενα από το νόμο στοιχεία και διασφαλίστηκε ότι η προσφεύγουσα θα λάβει γνώση όλων των προς επίδοση εγγράφων στον ταχύτερο δυνατό χρόνο. Άλλωστε, η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας είναι εμπρόθεσμη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η θυροκόλληση που πραγματοποιήθηκε είναι παράνομη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014): *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): *«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000):

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι χρήσεις για τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι το 2011 και 2012, οι οποίες, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, παραγράφονται στις 31-12-2017 και 31-12-2018, αντίστοιχα. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 27-12-2017 και θυροκολλήθηκαν στην κατοικία της προσφεύγουσας την 27-12-2017, βάσει των οικείων εκθέσεων επίδοσης. Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των συγκεκριμένων χρήσεων είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό περί ελλιπούς αιτιολογίας

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 έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την

έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου δεν είναι αόριστη και ανεπαρκής και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή έπρεπε να αποδείξει ότι τα άγνωστης προέλευσης κατατεθειμένα ποσά έχουν προέλθει από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και ότι τα ποσά αυτά δικαιολογούνται

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτησή του» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/ 30-09-2010): *«3.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, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016:

«(Α) Ως "εισόδημα" κατά τις διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο – Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην

κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος...

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. Πράγματι, 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 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 ... Αλλωστε, 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. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα ...

9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούτως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούτως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή

σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1175/ 16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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 προσαύξησης 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.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Υφυπουργού ΠΟΛ.1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010»: «3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα με το με αριθμό/2017 υπόμνημά της προσκομίζει κατάσταση με αιτιολογία για τις καταθέσεις σε λογαριασμό της με α/α: 1, 10,16, 17, 18, 19, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 35, 43, 45, 48, 55, 57, 58, 60, 62, 69 και 70, όπως αυτές εμφανίζονται στην έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Όλες αυτές οι εγγραφές θεωρήθηκαν αιτιολογημένες από τον έλεγχο στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της ότι οι καταθέσεις σε λογαριασμό της στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος με α/α 3, 57 και 68, όπως αυτές αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και πραγματοποιήθηκαν στις 18-1-2011, 18-1-2012 και 30-7-2012, αντίστοιχα, αποτελούν καταθέσεις από εισοδήματά της προηγούμενων ετών τα οποία είχαν δηλωθεί και φορολογηθεί. Ο συγκεκριμένος λογαριασμός έχει ως συνδικαιούχους τον άνδρα της προσφεύγουσας , την κόρη της και την κόρη της Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η κόρη της προσφεύγουσας απάντησε στο με αριθμό/2017 έγγραφό της ότι η ίδια δεν έχει καμία πληροφόρηση για την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού. Η κόρη της προσφεύγουσας απάντησε στο με αριθμό/2017 έγγραφό της ότι η ίδια δεν έχει πρόσβαση σε αυτό τον λογαριασμό και δεν τον διαχειρίζεται. Ο άνδρας της προσφεύγουσας στο με αριθμό/2017 απαντητικό έγγραφό του ανέφερε ότι ο συγκεκριμένος λογαριασμός είναι συνταξιοδοτικός της γυναίκας του και ότι συγκεκριμένες εγγραφές, μεταξύ των οποίων και οι εγγραφές με α/α 57 και 68, είναι καταθέσεις μηνιαίων ποσών της σύνταξης και η δικαιολόγησή τους θα πραγματοποιηθεί από την προσφεύγουσα. Η κατάθεση με α/α 3 φέρει ως αιτιολογία συναλλαγής το όνομα της κόρης της , η με α/α 57 δεν φέρει αιτιολογία και η με α/α 68 φέρει ως αιτιολογία «ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 013».

Επειδή για τις συγκεκριμένες εγγραφές που έχουν χαρακτηριστεί από τον έλεγχο ως άγνωστης προέλευσης βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, η προσφεύγουσα προσκόμισε:

- Για την εγγραφή με α/α 3 ποσού 5.000€ στις 18-1-2011: α) το από 6-12-2010 ένταλμα πληρωμής της Bank προς τον με αιτιολογία «Χορήγηση Δανείου με βάση την υπ' αριθ. από 30.11.2010 Σύμβαση Δανείου, εξασφαλισμένου μέσω υποθηκοπροσημειώσεων.» ύψους 100.000€ και β) το από 6-12-2010 ένταλμα πληρωμής της Bank προς τον ποσού 5.000€. Προσκομίζεται επίσης το με αριθμό/2018 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος – Κατάστημα, το οποίο αναφέρει για το συγκεκριμένο πιστωθέν στην προσφεύγουσα ποσό 5.000€ έχει προέλθει από πίστωση του λογαριασμού με αριθμό του και έχει αιτιολογία το όνομα της κόρης της Παρόλο που ονομάζεται ο σύζυγος

της κόρης της προσφεύγουσας από τα συγκεκριμένα έγγραφα δεν προκύπτει η αιτία της συγκεκριμένης κατάθεσης στο λογαριασμό της προσφεύγουσας. Σύμφωνα με το με αριθμό ΔΕΔ ΕΙ2018ΕΜΠ/2018 υπόμνημά της που κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας, η συγκεκριμένη κατάθεση πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια οικονομικής διευκόλυνσης της από την κόρη της. Βάσει των ανωτέρω προσκομισθέντων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συγκεκριμένη κατάθεση δεν υπάγεται στην περίπτωση του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 γίνεται δεκτός.

- Για την εγγραφή με α/α 57 ποσού 353,9€ στις 18-1-2012: φωτοτυπία του βιβλιαρίου του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό με δικαιούχους τους και για την περίοδο 16/6/2011-29/10/2012. Από τις κινήσεις του λογαριασμού αυτού προκύπτει ότι το χρονικό διάστημα 10/8/2011 – 17/1/2012 πραγματοποιούνταν συχνά αναλήψεις ποσών (κωδ. κίνησης 020) 580€ και 380€ και μια ανάληψη ποσού 1.465,99€. Οι κινήσεις από το λογαριασμό της προσφεύγουσας με κωδικούς 068 είναι μεταφορά προς λογαριασμό και με κωδικό 050 είναι εξόφληση λογαριασμού ΔΕΗ, οπότε δεν λαμβάνονται υπόψη για το υπό κρίση ποσό. Η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι σχετίζεται με κάποια από τις προαναφερθείσες αναλήψεις από τον τραπεζικό λογαριασμό του άνδρα και της κόρης της, του οποίου την κίνηση προσκομίζει και επικαλείται, αλλά ούτε και ο έλεγχος αποδεικνύει ότι δεν ήταν δυνατό να προέρχεται από κάποιο από τα συγκεκριμένα ποσά αναλήψεων, τα οποία ήταν τακτικά και μεγαλύτερα από τη συγκεκριμένη υπό κρίση κατάθεση των 353,9€. Βάσει της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1175/ 16-11-2017 και ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 η συγκεκριμένη κατάθεση δεν μπορεί να λογισθεί ως εισόδημα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.
- Για την εγγραφή με α/α 68 συνολικού ποσού 1.031,54€ στις 30-7-2012: το με αριθμό/2018 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος – Κατάστημα, το οποίο αναφέρει ότι το ποσό των 1.031,54€ που κατατέθηκε στον συγκεκριμένο λογαριασμό στις 30-7-2012 αφορά εκκαθάριση των με αριθμό Α.Π.Υ./2012 και/2012, συνολικού ποσού 1.031,54€. Το ποσό αυτό αποτελεί το συνολικό κατατεθέν ποσό με την υπό κρίση συναλλαγή, από την οποία ο έλεγχος είχε δεχθεί τα 126€ βάσει της Α.Π.Υ./2012 και καταλόγισε ποσό 905,54€. Κατόπιν του προσκομισθέντος εγγράφου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δηλωθέντος και φορολογηθέντος εισοδήματος γίνεται δεκτός.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι καταθέσεις στο λογαριασμό της προσφεύγουσας με α/α 3, 57 και 68 δεν μπορούν να θεωρηθούν ως εισόδημα βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι για τις καταθέσεις με α/α 20, 30, 31, 32, 38, 44, 64 και 72 δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο και για τις καταθέσεις με α/α 7, 14, 56 και 61 εκδόθηκε ανακριβές

φορολογικό στοιχείο, ενώ η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δικαιολογούνται και έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία:

- Για την εγγραφή με α/α 7 ποσού 353€ στις 31-1-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 470€ αποτελούσε προκαταβολή και για το ποσό αυτό εκδόθηκε η Α.Π.Υ./2009 ποσού 117€. Η προσφεύγουσα στο υπόμνημά της με αριθμό/2017, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι το ποσό των 353€ επεστράφη στον εντολέα της (ταυτίζεται με το όνομα του καταθέτη) από την ανάληψη ποσού 454€ στις 17-9-2012 από το λογαριασμό με αριθμό (προσκομίζεται φωτοτυπία του βιβλιαρίου). Η προσφεύγουσα θα έπρεπε να έχει εκδώσει Α.Π.Υ. με την κατάθεση του ποσού στο λογαριασμό της και στη συνέχεια να εκδώσει πιστωτικό φορολογικό στοιχείο κατά το ποσό που αντιστοιχούσε σε υπηρεσίες που δεν θα παρείχε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ.186/1992, πριν να προβεί σε διακοπή εργασιών. Άλλωστε, δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία ότι κατέβαλε το ποσό των 353€ στον εντολέα της. Βάσει του ανωτέρω σκεπτικού, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.
- Για την εγγραφή με α/α 14 συνολικού ποσού 1.000€ στις 5-4-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι για το συνολικά κατατεθέν ποσό των 1.000€ έχει εκδοθεί η με αριθμό/2008 Α.Π.Υ. ποσού 343€ και η με αριθμό/2011 Α.Π.Υ. ποσού 250,92€, ήτοι δυο αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 593,92€. Τη διαφορά μεταξύ του κατατεθέντος ποσού και του συνολικού ποσού των Α.Π.Υ., ήτοι ποσό 406,08€, ο έλεγχος το καταλόγισε ως ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, ενώ η προσφεύγουσα στο υπόμνημά της με αριθμό/2017, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι αποτελεί ποσό που έχει επιστραφεί στην πελάτισσά της από την ανάληψη που πραγματοποιήθηκε από το λογαριασμό με αριθμό ποσού 580€. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό της, καθώς θα έπρεπε να έχει εκδώσει Α.Π.Υ. με το συνολικό κατατεθέν ποσό στο λογαριασμό της και στη συνέχεια, εφόσον ισχύουν οι ισχυρισμοί της, να εκδώσει πιστωτικό φορολογικό στοιχείο, βάσει των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ.186/1992. Άλλωστε, δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία ότι κατέβαλε το ποσό των 406,08€ στην πελάτισσά της. Βάσει του ανωτέρω σκεπτικού, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.
- Για την εγγραφή με α/α 20 ποσού 500€ στις 24-6-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι δεν υπήρξε παροχή υπηρεσιών προς την , η οποία έκανε την κατάθεση, και ότι το κατατεθέν ποσό των 500€ της επεστράφη στις 27-6-2011 από την ανάληψη των 580€ που πραγματοποίησε από τον λογαριασμό στις 24-

6-2011. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι η ήταν πελάτισσα της προσφεύγουσας και ότι υπήρξε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, οπότε ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο για την συγκεκριμένη κατάθεση γίνεται δεκτός. Βάσει της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1175/ 16-11-2017 και ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 η συγκεκριμένη κατάθεση δεν μπορεί να λογισθεί ούτε ως εισόδημα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994.

- Για την εγγραφή με α/α 30 ποσού 300,45€ στις 27-7-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι σχετική είναι η Α.Π.Υ./2005 (στο όνομα του καταθέτη) ποσού 110€ και ότι έχει εκδοθεί και άλλη απόδειξη παροχής υπηρεσίας, την οποία αδυνατεί να προσκομίσει λόγω παρέλευσης δεκαπενταετίας. Προσκομίζεται αντίγραφο του βιβλίου εσόδων της προσφεύγουσας για τα έτη 2004 και 2005, από το οποίο προκύπτει η καταχώρηση της συγκεκριμένης Α.Π.Υ.. Η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι έχει εκδοθεί και άλλο φορολογικό στοιχείο πέραν της Α.Π.Υ./2005, οπότε ο ισχυρισμός της ότι έχει εκδοθεί και άλλο φορολογικό στοιχείο που καλύπτει το συνολικό κατατεθέν ποσό των 300,45€ απορρίπτεται. Γίνεται δεκτό ότι η Α.Π.Υ./2005 ποσού 110€ σχετίζεται με την ονομαστική κατάθεση των 300,45€ και θα έπρεπε να έχει εκδοθεί Α.Π.Υ. ποσού 190,45€.
- Για την εγγραφή με α/α 31 ποσού 300€ στις 28-7-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι δεν υπήρξε παροχή υπηρεσιών προς την , η οποία έκανε την κατάθεση, και ότι το κατατεθέν ποσό των 300€ αποτελεί επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης που της είχε παράσχει τον Ιούνιο του 2011 από την ανάληψη των 580€ στις 16-6-2011 από τον λογαριασμό Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι η ήταν πελάτισσα της προσφεύγουσας και ότι υπήρξε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, οπότε ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο για την συγκεκριμένη κατάθεση γίνεται δεκτός.
- Για την εγγραφή με α/α 32 ποσού 500€ στις 10-8-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με αριθμό/2004 (στο όνομα της καταθέτριας) και/2005 στο όνομα ποσού 300€ έκαστη αποτελούν τις σχετικές εκδοθείσες Α.Π.Υ. για την συγκεκριμένη κατάθεση. Προσκομίζεται αντίγραφο του βιβλίου εσόδων της προσφεύγουσας για τα έτη 2004 και 2005, από το οποίο προκύπτει η καταχώρηση των συγκεκριμένων Α.Π.Υ.. Δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι έχουν παρασχεθεί πιο πρόσφατες υπηρεσίες στην κα και στον κο και ότι δεν σχετίζεται η συγκεκριμένη ονομαστική

κατάθεση με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. με αριθμό/2004 και/2005, οπότε ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία για καθέναν από τους πρώην συζύγους γίνεται δεκτός.

- Για την εγγραφή με α/α 38 ποσού καταλογισμού 1.597,94€ στις 26-10-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ.22), η προσφεύγουσα είχε 8 εντολές για υπόθεση κληρονομιάς, για την οποία προσκομίσθηκαν στον έλεγχο 5 Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 1.108,36€: 4 Α.Π.Υ. εκδοθείσες μέσα στη χρήση 2011 συνολικής αξίας 727,06€ και 1 Α.Π.Υ. εκδοθείσα μέσα στη χρήση 2012 αξίας 381,3€. Στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας κατατέθηκαν 2.325€ τη χρήση 2011 και 4.000€ τη χρήση 2012, ήτοι συνολικά 6.325€. Ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο για αξία συναλλαγής 2.325€ - 727,06€ = 1.597,94€ για τη χρήση 2011 (για την παρούσα εγγραφή) και για αξία συναλλαγής 4.000€ - 381,3€ = 3.618,7€ για τη χρήση 2012 (εγγραφή με α/α 72). Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι σχετική είναι η Α.Π.Υ./2005 (στο όνομα) ποσού 300€ και η 169/ 7-10-2005 (στο όνομα) ποσού 300€, όπερ συνεπάγεται ότι πρέπει να της καταλογιστεί διαφορά ποσού 1.597,94€ – 600€ = 997,94€. Προσκομίζεται αντίγραφο του βιβλίου εσόδων της προσφεύγουσας για τα έτη 2004 και 2005, από το οποίο προκύπτει η καταχώρηση των συγκεκριμένων Α.Π.Υ.. Δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι έχουν παρασχεθεί διαφορετικές υπηρεσίες στην κα ΠΑΝ. ΚΟΡΔΩΝΗ στο παρελθόν και ότι δεν σχετίζονται οι συγκεκριμένες ονομαστικές καταθέσεις με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. με αριθμό/2005 και/2005, οπότε ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία καλύπτουν μέρος των πραγματοποιηθεισών καταθέσεων στη χρήση 2011 γίνεται δεκτός. Για τη συγκεκριμένη υπό εξέταση εγγραφή καταλογίζεται μη έκδοση τουλάχιστον 1 φορολογικού στοιχείου για αξία συναλλαγής 997,94€.
- Για την εγγραφή με α/α 44 ποσού 500€ στις 15-11-2011: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι δεν υπήρξε παροχή υπηρεσιών προς την και ότι η συγκεκριμένη κατέθεσε το ποσό αυτό ως προκαταβολή στην προσφεύγουσα, αλλά τελικά δεν συνεργάστηκαν και της επέστρεψε το ποσό από την ανάληψη που πραγματοποίησε στις 6-12-2011 από τον λογαριασμό του συζύγου της Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι η ήταν πελάτισσα της προσφεύγουσας και ότι υπήρξε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, οπότε ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο για την συγκεκριμένη κατάθεση γίνεται δεκτός.
- Για την εγγραφή με α/α 56 κατατεθέν ποσό 150€ στις 17-1-2012: ο έλεγχος έκρινε ότι εκδόθηκε ανακριβές φορολογικό στοιχείο κατά το ποσό των 26€, δεχόμενος ποσό 124€ βάσει της Α.Π.Υ./2017. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως

αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι το υπερβάλλον ποσό των 26€ κάλυπτε μικροέξοδα χειρισμού της υπόθεσης, όπως ταχυδρομικά και γραφική ύλη. Η προσφεύγουσα θα έπρεπε να έχει εκδώσει σχετικό φορολογικό στοιχείο με βάση το κατατεθέν ποσό, βάσει των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ.186/1992, δεδομένου ότι τα όποια έξοδα αποτελούν έξοδα που βαρύνουν την ίδια και καταχωρούνταν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων της. Ο ισχυρισμός της ότι το ποσό των 26€ κάλυπτε μικροέξοδα της υπόθεσης προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

- Για την εγγραφή με α/α 61 κατατεθέν ποσό 1.545€ στις 7-3-2012: ο έλεγχος έκρινε ότι εκδόθηκε ανακριβές φορολογικό στοιχείο κατά το ποσό των 793,47€, δεχόμενος ποσό 92,25€ βάσει της Δ.Π.Υ./2012 και 659,28€ βάσει της Α.Π.Υ./2012. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι το υπερβάλλον ποσό των 793,47€ αφορά σε προκαταβολή συγκεκριμένες υπηρεσίες που είχε συμφωνήσει με τους πελάτες της,, αλλά οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν τελικά και δεν μπορούσε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο διότι στις 6-7-2012 προέβη σε διακοπή εργασιών. Η προσφεύγουσα θα έπρεπε να έχει εκδώσει Α.Π.Υ. με την κατάθεση του ποσού στο λογαριασμό της και στη συνέχεια να εκδώσει πιστωτικό φορολογικό στοιχείο κατά το ποσό που αντιστοιχούσε σε υπηρεσίες που δεν θα παρείχε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ.186/1992, πριν να προβεί σε διακοπή εργασιών. Βάσει του ανωτέρω σκεπτικού, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.
- Για την εγγραφή με α/α 64 ποσού 500€ στις 25-5-2012: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι σχετική είναι η Α.Π.Υ./2005 (στο όνομα) ποσού 474,5€. Προσκομίζεται αντίγραφο του βιβλίου εσόδων της προσφεύγουσας για τα έτη 2004 και 2005, από το οποίο προκύπτει η καταχώρηση της συγκεκριμένης Α.Π.Υ.. Δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι έχουν παρασχεθεί πιο πρόσφατες υπηρεσίες στην κα και ότι δεν σχετίζεται η συγκεκριμένη ονομαστική κατάθεση με την εκδοθείσα Α.Π.Υ. με αριθμό/2005, οπότε ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει εκδοθεί το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο γίνεται δεκτός, κατά το μέρος των 474,5€ της συγκεκριμένης Α.Π.Υ. Για το υπόλοιπο ποσό των 26,5€ θα έπρεπε να έχει εκδοθεί αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο.
- Για την εγγραφή με α/α 72 καταλογισμός ποσού 3.618,7€ στις 28-11-2012: ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο. Η προσφεύγουσα στο με αριθμό/2017 υπόμνημά της, όπως αυτό επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρει ότι δεν μπορούσε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο διότι στις 6-7-2012 προέβη σε διακοπή εργασιών. Η προσφεύγουσα θα έπρεπε να έχει εκδώσει Α.Π.Υ. με την παροχή της υπηρεσίας, πριν να κατατεθεί το ποσό στο λογαριασμό της, βάσει των διατάξεων

των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ.186/1992. Βάσει του ανωτέρω σκεπτικού, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού καθαρών κερδών

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7. ...

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

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

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. ...

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004: «Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα: α) δεν είχε εκδώσει φορολογικό στοιχείο για τις καταθέσεις με α/α 30 (για ποσό 190,45€), 38 (για ποσό 997,94€) για τη χρήση 2011, β) είχε εκδώσει ανακριβές φορολογικό στοιχείο για τις καταθέσεις με α/α 7 (για ποσό 353€) και 14 (για ποσό 406,08€) για τη χρήση 2011, γ) δεν είχε εκδώσει φορολογικό στοιχείο για τις καταθέσεις με α/α 64 (για ποσό 26,5€) και 72 (για ποσό 3.618,70€) και δ) είχε εκδώσει ανακριβές φορολογικό στοιχείο για τις καταθέσεις με α/α 56 (για ποσό 26€) και 61 (για ποσό 793,47€) για τη χρήση 2012. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.7 του Π.Δ.186/1992, η προσφεύγουσα υπάγεται κατ' αρχήν στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994.

Επειδή το σύνολο των παραλείψεων που διαπιστώθηκαν υπερβαίνει τα όρια της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, το κύρος των βιβλίων κρίνεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 του ίδιου άρθρου του Κ.Β.Σ., όπως ορίζει η 8^η παράγραφος του ίδιου άρθρου και νομοθετήματος.

Επειδή, για τη χρήση 2011, η έκταση των παραλείψεων που διαπιστώθηκαν ως προς τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας είναι 5,5% επί των ακαθάριστων εσόδων και σε απόλυτο μέγεθος 1.947,47€ κρίνεται ότι είναι μικρής έκτασης και κατά συνέπεια τα βιβλία κρίνονται ακριβή. Για τη χρήση 2012, η έκταση των παραλείψεων που διαπιστώθηκαν είναι 25,57% ως προς το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων και είναι μεγάλης έκτασης ως προς τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας και τα βιβλία κρίνονται ανακριβή.

Για τη χρήση 2011:

Προσδιορισμός καθαρών κερδών - βιβλία Β' κατηγορίας		
	Δήλωσης	Απόφασης
Σύνολο ακαθάριστων εσ.	34.835,32 €	36.782,79 €
(-) Κόστος πωληθέντων	0,00 €	0,00 €
(-) Δαπάνες χρήσης	24.519,03 €	24.519,03 €
(=) Κέρδος	10.316,29 €	12.263,76 €
(+) Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	644,24 €	644,24 €
Κέρδος λογιστικό	10.960,53 €	12.908,00 €

Φόρος εισοδήματος οικονομικό έτος 2012 - χρήση 2011

Προέλευση εισοδήματος		Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει Απόφασης	
ν.2238/1994 / Ε1	Περιγραφή	Σύζυγος 1	Σύζυγος 2	Σύζυγος 1	Σύζυγος 2	Σύζυγος 1	Σύζυγος 2
άρθρα 45-47/ Ε1:4.Α	Μισθωτές υπηρεσίες	11.616,28 €		11.616,28 €		11.616,28 €	
άρθρα 40-44/ Ε1:4.Β	Γεωργικές επιχειρήσεις						
άρθρα 28-39/ Ε1:4.Γ	Εμπορικές επιχειρήσεις						
άρθρα 48-50/ Ε1:4.Δ	Ελευθέρια επαγγέλματα		10.960,53 €		32.504,95 €		12.908,00 €
άρθρα 20-23/ Ε1:4.Ε	Ακίνητα	969,00 €	969,00 €	969,00 €	969,00 €	969,00 €	969,00 €
άρθρα 24-27/ Ε1:4.ΣΤ	Κινητές αξίες						
άρθρο 51/ Ε1:4.Ζ	Αλλοδαπής προέλευσης						
	Συνολικό εισόδημα	12.556,21 €	11.900,46 €	12.556,21 €	33.444,88 €	12.556,21 €	13.847,93 €
	Πλέον τεκμαρτή δαπάνη						
άρθρο 8/ Ε1:001-002	Υπάγεται στο άρ.8 ν.2238	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι
άρθρο 9 π.7	Εκμίσθ.>300τμ ή εμπορ.	Ναι	Ναι	Ναι	Ναι	Ναι	Ναι
άρθρο 8	Εκπτώσεις δαπανών	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	Φορολογητέο εισόδημα	12.556,21 €	11.900,46 €	12.556,21 €	33.444,88 €	12.556,21 €	13.847,93 €
	Φόρος κλίμακας	800,12 €	690,05 €	800,12 €	6.525,71 €	800,12 €	1.032,63 €

Δαπάνες

E1:811-823	Μίσθωση κατοικίας	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
E1:051-052	Έξοδα νοσοκ.περίθ.	15,69 €	702,01 €	15,69 €	702,01 €	15,69 €	702,01 €
E1:049	Δαπάνες διαβίωσης	6.409,85 €		6.409,85 €	0,00 €	6.409,85 €	0,00 €
E1:073-074	Ασφάλιστρα	111,86 €	432,55 €	111,86 €	432,55 €	111,86 €	432,55 €
E1:053-054	Υποχρ.Εισφορές Ταμ.Ασφ.	5.351,75 €	0,00 €	5.351,75 €	0,00 €	5.351,75 €	0,00 €

Μειώσεις φόρου

άρθρο 9 π.4α	Περίθαλψη	1,57 €	70,20 €	1,57 €	83,29 €	1,57 €	70,20 €
άρθρο 9 π.4β	Μισθώματα	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
άρθρο 9 π.4η	Ασφάλιστρα	27,95 €	26,49 €	27,95 €	26,49 €	27,95 €	26,49 €
	Υποχρ.Εισφορές Ταμ.Ασφ.	535,18 €	0,00 €	535,18 €	0,00 €	535,18 €	0,00 €
	Μειώσεις φόρου	564,70 €	96,69 €	564,70 €	109,78 €	564,70 €	96,69 €
	Επιβάρυνση αποδ.(δαπ.)	0,00 €	0,00 €		370,09 €	0,00 €	0,00 €

	Φόρος που αναλογεί	235,42 €	593,36 €	235,42 €	6.786,02 €	235,42 €	935,94 €
	Συμπληρωματικός φόρ.	14,54 €	14,54 €	14,54 €	29,07 €	29,07 €	29,07 €
	Φόρος αναλογών+συμπλ.	249,96 €	607,90 €	249,96 €	6.815,09 €	264,49 €	965,01 €
E1:605-606	Φόρος που παρακρατήθ.	0,00 €	1.360,11 €	0,00 €	1.360,11 €	0,00 €	1.360,11 €
	Κύριος φόρος	249,96 €	-752,21 €	249,96 €	5.454,98 €	264,49 €	-395,10 €
	Προκατ.φόρου επόμ.έτ.	137,48 €	0,00 €	137,48 €	0,00 €	137,48 €	0,00 €
	Συμβεβαιούμενα ποσά	34,88 €	34,88 €	34,88 €	34,88 €	34,88 €	34,88 €
	Σύνολο φόρου εισοδ.	422,32 €	-717,33 €	422,32 €	5.489,86 €	436,85 €	-360,22 €
	Ειδ.Εισφ. Αλληλ.συνολ.	125,56 €	0,00 €	125,56 €	668,90 €	125,56 €	138,48 €
	Ειδ.Εισφ. Αλληλ.παρακρ.	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	Ειδ.Εισφ. Αλληλ.	125,56 €	0,00 €	125,56 €	668,90 €	125,56 €	138,48 €
	Τέλος επιτηδεύματος	0,00 €	500,00 €	0,00 €	500,00 €	0,00 €	500,00 €
	Σύνολο φ.ε.- χρεωστικό	547,88 €	-217,33 €	547,88 €	6.658,76 €	562,41 €	278,26 €

Βάσει των ανωτέρω, για τη χρήση 2011, προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο κύριου φόρου για την προσφεύγουσα ποσού 360,22€, ήτοι 357,11€ λιγότερο από το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισοδήματος που είχε προκύψει για την ίδια από την με αριθμό/2012 υποβληθείσα

δήλωσή της. Επίσης, προκύπτει ποσό 138,48€ ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 για την προσφεύγουσα, ενώ στην υποβληθείσα δήλωσή της δεν είχε προκύψει.

Για τη χρήση 2012:

Ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ελ. Επαγ. (βάσει δήλωσης)	17.463,55€
Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη	4.464,67€
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	21.928,22€

Λογιστικός Προσδιορισμός καθαρών κερδών:

Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	21.928,22€
Δαπάνες (βάσει δήλωσης)	12.413,86€
Σύνολο καθαρών εσόδων	9.514,36€

Εξωλογιστικός προσδιορισμός λόγω ανακριβών βιβλίων:

Προβλεπόμενος Μ.Σ.Κ.Κ. δικηγόροι (74111093): 50%

Προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 40% (άρθρο 32 ν.2238/1994): 50% X 40% = 70%

Σύνολο ακαθάριστων εσόδων	21.928,22€
Σύνολο καθαρών εσόδων (X70%)	15.349,75€

Λαμβάνονται τα περισσότερα καθαρά κέρδη μεταξύ λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού (άρθρο 32 ν.2238/1994): 15.349,75€. Ο φόρος που εισοδήματος που προκύπτει είναι 4.036,26€ - 310,71€ (μειώσεις φόρου, όπως δέχεται και ο έλεγχος) = 3.725,55€. Οι αποδείξεις που αντιστοιχούν στο φορολογητέο εισόδημα του συζύγου της προσφεύγουσας είναι 3.140,30€. Δεδομένου ότι είχε δηλωθεί ποσό αποδείξεων δαπανών 7.562,46€, για την προσφεύγουσα μένει ποσό 7.562,46€ - 3.140,30€ = 4.422,16€. Το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας προκύπτει 26.332,18€ και το ποσό των αποδείξεων δαπανών που αντιστοιχεί είναι 26.332,18€ X 25% = 6.583,05€. Από τα παραπάνω προκύπτει έλλειψη αποδείξεων ποσού 6.583,05€ - 4.422,16€ = 2.160,89€. Προκύπτει, λοιπόν, επιβάρυνση λόγω έλλειψης αποδείξεων ποσού 2.160,89€ X 10% = 216,09€. Επίσης, ο φόρος στο εισόδημα από ακίνητα για την προσφεύγουσα είναι 29,07€, όπερ συνεπάγεται ότι ο φόρος που προκύπτει συνολικά για τα εισοδήματά της είναι 3.970,71€. Από το προαναφερθέν ποσό του προκύπτοντος φόρου αφαιρούμε τον παρακρατηθέντα φόρο 926,18€ + 672,9€ = 1.599,08€ και το υπόλοιπο φόρου εισοδήματος για καταβολή από την προσφεύγουσα είναι 3.970,71€ - 1.599,08€ = 2.371,63€. Με βάση την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας

εισοδήματος/2013 είχε προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισοδήματος για την προσφεύγουσα ποσού 422,28€. Η διαφορά φόρου εισοδήματος που προκύπτει με την παρούσα απόφαση σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση είναι: 2.371,63€ + 422,28€ = 2.793,91€. Επιπλέον, προκύπτει εισφορά αλληλεγγύης για καταβολή ποσού 456,57€ αντί για 90,25€ βάσει της υποβληθείσας δήλωσης Ε1, ήτοι διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης 456,57€ - 90,25€ = 366,32€.

Αναφορικά με τις πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., με το σκεπτικό που αναλύθηκε παραπάνω, αυτές μετασχηματίζονται ως εξής, χωρίς τις προσαυξήσεις:

Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. έτους 2011

Περιγραφή	Δήλωση	Έλεγχος	Απόφαση	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης	Διαφορά Απόφασης-Δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	34.385,32 €	38.842,79 €	36.332,79 €	2.510,00 €	1.947,47 €
Αξία φορολογητέων εισροών	3.374,52 €	3.374,52 €	3.374,52 €	0,00 €	0,00 €
Φόρος εκροών	7.909,16 €	8.934,38 €	8.356,54 €	577,84 €	447,38 €
Φόρος εισροών	776,13 €	776,13 €	776,13 €	0,00 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.133,03 €	8.158,25 €	7.858,71 €	577,84 €	447,38 €

Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. έτους 2012

Περιγραφή	Δήλωση	Έλεγχος	Απόφαση	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης	Διαφορά Απόφασης-Δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	17.637,55 €	22.575,72 €	22.102,22 €	473,50 €	4.464,67 €
Αξία φορολογητέων εισροών	1.406,01 €	1.406,01 €	1.406,01 €	0,00 €	0,00 €
Φόρος εκροών	4.056,78 €	5.192,56 €	5.083,51 €	109,05 €	1.026,73 €
Φόρος εισροών	323,38 €	323,38 €	323,38 €	0,00 €	0,00 €
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο	3.733,40 €	4.869,18 €	4.760,13 €	109,05 €	1.026,73 €

Αντίστοιχα, τα πρόστιμα βάσει του άρθρου 7 του ν.4337/2015:

Πρόστιμο για τη χρήση 2011:

Παράβαση	Πλήθος	Ποσοστό	Ποσό	Βάσει
Μη έκδοση Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής άνω των 1.200€	0	25%	0 €	άρθρο 7 παρ.3στ ν.4337/2015
Μη έκδοση Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής κάτω των 1.200€	2	1/3	533,33 €	άρθρο 7 παρ.3ζ ν.4337/2015
Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής κάτω των 1.200€	2	1/3	533,33 €	άρθρο 7 παρ.3ζ ν.4337/2015
Σύνολο			1.066,66 €	

Για τη χρήση 2012 το πρόστιμο παραμένει ως έχει με την παρούσα απόφαση, καθώς οι διαπιστώσεις της μη έκδοσης 1 φορολογικού στοιχείου αξίας 3.618,7€, μη έκδοσης 1 φορολογικού

στοιχείου αξίας μικρότερης των 1.200€ και ανακριβούς έκδοσης 2 φορολογικών στοιχείων για αξίες συναλλαγές μικρότερες των 1.200€ δεν αίρονται.

Παράβαση	Πλήθος	Ποσοστό	Ποσό	Βάσει
Μη έκδοση Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής άνω των 1.200€	1	25%	904,68 €	άρθρο 7 παρ.3στ ν.4337/2015
Μη έκδοση Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής κάτω των 1.200€	1	1/3	266,67 €	άρθρο 7 παρ.3ζ ν.4337/2015
Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. για αξία συναλλαγής κάτω των 1.200€	2	1/3	533,33 €	άρθρο 7 παρ.3ζ ν.4337/2015
Σύνολο			1.704,68 €	

Όσον αφορά στην επίκληση των νεώτερων και ευμενέστερων διατάξεων για τους πρόσθετους φόρους που της έχουν επιβληθεί

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):
«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

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

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, 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. 2523/1997, 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 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στις 27-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποιήσει υπολογισμό των πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/ 22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

Χρήση 2011:

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	
Πρόσθ. φόρος/ πρόστ.	Διαφορά φόρου	Είδος φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πρ..../2017	357,11 €	Εισόδημα	428,53 €	178,56 €	125,13 €	303,69 €	303,69 €
Πρ..../2017	447,38 €	Φ.Π.Α.	536,86 €	223,89 €	156,76 €	380,45 €	380,45 €
Σύνολο			965,39 €			684,14 €	684,46 €

Χρήση 2012:

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	
Πρόσθ. φόρος/πρόστ.	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστωτ. δήλ.	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πρ..../2017	2.371,63 €	422,28 €	2.905,67 €	1.396,96€	978,99 €	2.375,94 €	2.375,94 €
Πρ..../2017	1.026,73 €		1.232,08 €	513,37€	359,77 €	873,13 €	873,13 €
Σύνολο			4.137,74 €			3.249,07 €	3.249,07 €

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 24-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την μερική αποδοχή αυτής και τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων με αριθμό,, και/2017) σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας, όπως αναγράφονται παρακάτω
- την απόρριψη αυτής ως προς την πράξη/2017.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου εισοδήματος	357,11 €
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο	303,69 €
Διαφορά εισφοράς αλληλ.	138,48 €
Σύνολο	799,28 €

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (πράξη/2017): 7.152,78€

Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.371,63 €
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο	2.375,94 €
Διαφορά εισφοράς αλληλ.	366,32 €
Σύνολο	5.113,89 €

Πρόστιμο ν.4174/2013 για τη χρήση 2011 (πράξη/2017): 1.066,66€

Πρόστιμο ν.4174/2013 για τη χρήση 2012 (πράξη/2017): 1.704,68€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 (πράξη/2017):

Διαφορά Φ.Π.Α.	447,38 €
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο	380,45 €
Σύνολο	827,83 €

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (πράξη 674/2017):

Διαφορά Φ.Π.Α.	1.026,73 €
----------------	------------

Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο	873,13 €
Σύνολο	1.899,86 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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