



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07-03-2017

Αριθμός απόφασης:1879

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ..., κατοίκου,, αρ., Α.Φ.Μ., η οποία στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. υπ' αρ. /4-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 04-10-2016 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του ίδιου Προϊσταμένου και τα συνημμένα αυτής.
 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
-

Επί της από 07/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση 07-10-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυριζόμενους λόγους:

«Α. Η ΠΑΝΤΕΛΗΣ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΒΑΣΗΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ, ΕΝΕΚΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΑΥΤΟΤΕ-ΛΟΥΣ, ΙΔΙΑΙΤΕΡΗΣ & ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟ-ΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Β. Η ΠΑΡΑ ΤΟΝ ΝΟΜΟ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ, ΣΕ ΒΑΡΟΣ ΜΟΥ, ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΤΟΥ Σ.Δ.Ο.Ε., ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ή ΠΡΟΛΗ-ΠΤΙΚΟΥ (ΑΝΤΙ, ΜΟΝΑΔΙΚΑ, ΤΑΚΤΙΚΟΥ) ΕΛΕΓΧΟΥ & Η, ΟΥΤΩΣ, ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΕΝΔΙΚΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

1) Η ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ “ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ” ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙ-ΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.

2) Η ΓΕΝΙΚΗ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΑΝΟΙΓΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑ-ΣΜΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ (ΚΑΙ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.

Γ. Η ΠΑΡΑ ΤΟΝ ΝΟΜΟ ΑΡΣΗ ΤΟΥ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΑΠΟΡΡΗΤΟΥ ΜΟΥ - Η ΠΑΡΑ ΤΟΝ ΝΟΜΟ ΑΝΤΛΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ “ΤΡΑΠΕ-ΖΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ” ΣΕ ΒΑΡΟΣ ΜΟΥ.

Δ. Η ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΝΔΙΚΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ, ΣΤΙΣ ΕΠΙ-ΚΑΛΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΦΑΡΜΟΣΘΕΙΣΕΣ, ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 § 3 ΤΟΥ Ν. 3888/2010.

Ε. Η ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΝΔΙΚΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΙΣ ΣΥ-ΝΤΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.

ΣΤ. Η ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗ ΑΒΑΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΝΔΙΚΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ.»

Εν προκειμένω από τον έλεγχο της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών συντάχθηκε η από 04-10-2016 έκθεση ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, η οποία εμπεριέχει στις σελίδες 2-66 το με αρ./15-11-2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής και την συνημμένη αυτού έκθεση ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας.

Η από 09-11-2011 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και οι διαπιστώσεις αυτής εμπεριέχονται αυτούσιες ΚΑΙ ΥΙΟΘΕΤΗΘΗΚΑΝ από τον Προϊστάμενο της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών στην από 04-10-2016 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και έχουν κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα στις 07-09-2016, με το με αρ./2-7-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Τούτο είναι σύμνομο διότι, σύμφωνα με την νομολογία (Σ.τ.Ε. 236/1989 και 3813/1994) είναι δυνατόν ο έλεγχος να στηριχθεί σε διαπιστώσεις άλλης αρχής και συνεπώς ως προς την υπό κρίση φορολογία Εισοδήματος, νομίμως ο έλεγχος υιοθέτησε τις στην από 09-11-2011 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε διαπιστώσεις, ως προς τις προκύπτουσες

παραβάσεις μη έκδοσης στοιχείων και εν συνεχεία επί τη βάσει αυτών υπολόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος επί του αποκρυβέντος εισοδήματος, στην υπό κρίση έκθεση. Συνεπώς η υπό κρίση πράξη είναι επαρκώς αιτιολογημένη και σύννομη.

Περαιτέρω, εν προκειμένω στη προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25 του ν.4174/2013. Ο διενεργηθείς «μερικός έλεγχος» προβλεπόμενος από τις διατάξεις της παρ. 1στ του άρθρου 25 του ν.4174/2013, δεν έχει περιοριστικά τις αρμοδιότητες του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) του προσωρινού ελέγχου προβλεπομένου από το άρθρο 67 του ν.2238/1994, αλλά αποτελεί κατ' ουσία τακτικό έλεγχο ως προς το συγκεκριμένο αντικείμενο. Στα πλαίσια του «μερικού ελέγχου» δύναται η φορολογική διοίκηση να προβεί και σε τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών αμοιβών και να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και με την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών του άρθρου 27 του ν.2238/1994.

Ακόμα αλυσιτελώς η προσφεύγουσα αναφέρεται σε εφαρμογή εμμέσων τεχνικών, καθώς εν προκειμένω δεν εφαρμόστηκαν. Τούτο βεβαίως δεν εμποδίζει το Προϊστάμενο της ελέγχουσας Υπηρεσίας να ελέγξει κατ' άρθρο 23 του ν.4174/2013 (και 66 παρ. 1 του ν.2238/1994 με το προϊσχύον καθεστώς) και τα δεδομένα των Τραπεζικών καταθέσεων σε αντιπαραβολή με τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και να εκτιμήσει στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων και καθαρών αμοιβών τα δεδομένα αυτά σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν.2238/1994.

Ως προς την λήψη και επεξεργασία των στοιχείων των τραπεζικών καταθέσεων από το Σ.Δ.Ο.Ε., ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε., το οποίο με το με αρ./25-1-2011 εμπιστευτικό έγγραφο ζήτησε από την στο πλαίσιο συγκεκριμένου ελέγχου που διενεργούσε η Υπηρεσία αυτή με την με αρ./23-5-11 εντολή (βλ. σελ 3 έκθεσης ελέγχου), με βάση τις αρμοδιότητές της, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 30 του ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253^{Α'}) και της περίπτωσης α' της παρ. 3 του άρθρου 2 του ΠΔ 85/25-5-2005 (ΦΕΚ 122^{Α'}), να τους γνωρίσουν το περιεχόμενο των κινήσεων των κάθε είδους τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας. Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 30 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ήδη ΣΔΟΕ) έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, **μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου**, υποχρεούμενοι όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα (Ν. 2683/1999, ΦΕΚ 19 Α').

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 8 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ήδη ΣΔΟΕ) συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και του εξωτερικού και συμμετέχει σε θεσμοθετημένα διϋπηρεσιακά όργανα.

Ως προς επίκληση λόγων αντισυνταγματικότητας των διατάξεων, επειδή η φορολογική διοίκηση και η Υπηρεσία μας δεν έχει αρμοδιότητα να κρίνει τη συνταγματικότητα των διατάξεων νόμων αλλά, βάσει της αρχής της νομιμότητας, εφαρμόζει τις κείμενες διατάξεις όπως ισχύουν στην Ελληνική νομοθεσία και ερμηνεύονται από τις Διαταγές και ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπ. Οικονομικών.

Ωστόσο η συνταγματικότητα των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, κρίθηκε υπέρ του Δημοσίου με την απόφαση ΣΤΕ 884/2016 (βλ. παρακάτω).

Περαιτέρω, επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση του ΣΤΕ 886/2016 «Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012), **ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας** – Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών – Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.».

Επομένως, εν προκειμένω ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι ορισμένο ποσό συνιστά προσαύξηση περιουσίας που κατά πλάσμα δικαίου φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, αυτό το ποσό δεν συνιστά το δίχως άλλο πράγματι και αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών εκ μέρους της υπόχρεου, για την οποία αυτή υποχρεούται να εκδώσει και το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο, εκτός και αν η φορολογική Αρχή στοιχειοθετήσει ιδίως αυτό. Κάτι τέτοιο όμως καθόλου δε συνέβη εν προκειμένω, αλλά η φορολογική Αρχή θεώρησε όλα τα ποσά που κατέταξε ως προσαυξήσεις περιουσίας ως αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματός της ως

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάσει αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι

αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι , << Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής , έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και , στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την>>, κατά συνέπεια τα ως άνω ποσά ανωνύμων καταθέσεων, στοιχειοθετούν μεν την έννοια της φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας, δεν είναι όμως επιτρεπτό ελλειπόντων των στοιχείων που τα συνδέουν με την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας ως, να θεωρηθούν ως απόκρυψη εσόδων εκ της δραστηριότητάς της και να της καταλογιστεί και Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, **επειδή** σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση του Σ.τ.Ε. 884/2016 επί προδικαστικών ερωτημάτων «Β) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group,

σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.) – 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 (πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012) – 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 κρίνόμενη, 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 (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας – Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του [άρθρου 48 παρ. 3](#) (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.... (Ε) Η προστεθείσα με το [άρθρο 15 παρ. 3](#) του ν. [3888/2010](#) διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», **έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης** (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, **κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών**

πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»

Η προσφεύγουσα ενώ ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις χρημάτων δεν συνιστούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, ωστόσο κατόπιν των με αρ./24-1-2011 και/23-5-2011 κλήσεων για ακρόαση του Σ.Δ.Ο.Ε. για δικαιολόγηση **συγκεκριμένων ποσών** δεν προσκόμισε στοιχεία για να στοιχειοθετήσει τον ισχυρισμό της αυτό, εν συνεχεία δεν ανταποκρίθηκε, κατόπιν του με αρ./12-07-2016 σημειώματος διαπιστώσεων της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών που της κοινοποιήθηκε την 07-09-2016. Ο έλεγχος αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που ετέθησαν στη διάθεσή του και ελλείψει άλλης συγκεκριμένης και αρκούντως τεκμηριωμένης πηγής ή αιτίας, νομίμως έκρινε ότι 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 και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων και σύμφωνα με το σκεπτικό της με αρ. 884/2016 απόφασης του Σ.τ.Ε. Εν συνεχεία, ενώπιον της Υπηρεσίας μας ουδέν συγκεκριμένο στοιχείο που να δικαιολογεί πηγή κατάθεσης προσκομίστηκε με αποτέλεσμα αόριστος και εξ' αυτού αβάσιμος να προκύπτει ο προβαλλόμενος λόγος. Όμως για τις ανώνυμες καταθέσεις δεν μπορεί να συναχθεί ότι αποτελούν αμοιβές από την δραστηριότητα της προσφεύγουσας ως

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994:

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

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

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. [\[1\]](#)

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.

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

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

β)

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

δ)

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ 1 Ν 2238/94:

Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας,, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ 1-4 Ν 2238/94:

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.

[Σχόλια επιστημονικής ομάδας]

Όπως για την παρ. 1 και 4 του άρθρου 49 επανήλθαν σε ισχύ οι διατάξεις πριν την τροποποίηση με τον Ν. 3220/2004, καθώς με την παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149/4-8-2004), καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/28-1-2004) από την έναρξη

της ισχύος τους και από την ίδια ημερομηνία επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις που αντικαταστάθηκαν από αυτές.

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.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμα φορολογικά στοιχεία και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου, εκπίπτουν κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του συνολικού ύψους αυτών, μη δυνάμενο να υπερβεί ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) του δηλωθέντος ακαθάριστου εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

3. Εξαιρετικώς, το ακαθάριστο εισόδημα από το έργο της πνευματικής παραγωγής των συγγραφέων, των μουσουργών και των καλλιτεχνών ζωγράφων ή γλυπτών ή χαρακτών κατανέμεται ισομερώς στο πρώτο έτος αποκτήσεως του εισοδήματος από αυτό το έργο και τα αμέσως επόμενα τρία (3) έτη, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. 1 του παρόντος. Αυτά εφαρμόζονται, επίσης, προκειμένου για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες, οι οποίες επιβαρύνουν το κόστος του έργου των πιο πάνω προσώπων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, εκτός αν ο υπόχρεος επιθυμεί να φορολογηθεί, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 2.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 1-5 Ν 2238/94:

1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως.

[Σχόλια]

Όπως για την παρ. 1 του άρθρου 50 επανήλθαν σε ισχύ οι διατάξεις πριν την τροποποίηση με τον Ν. 3220/2004, καθώς με την παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149/4-8-2004), καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/28-1-2004) από την έναρξη της ισχύος τους και από την ίδια ημερομηνία επαναφέρονται σε ισχύ οι διατάξεις που αντικαταστάθηκαν από αυτές.

2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.

3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος. Στις καθарές αμοιβές που προσδιορίζονται με τεκμαρτό τρόπο προστίθενται:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου του ελεύθερου επαγγελματία.

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

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί για φόρους, τέλη και εισφορές που είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως, εφόσον είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Κατ' εξαίρεση, στις ακαθάριστες αμοιβές των αρχιτεκτόνων και μηχανικών εφαρμόζονται οι συντελεστές που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου.

Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελμάτων.

5. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, οι πραγματικές καθарές αμοιβές είναι κατώτερες από αυτές που προσδιορίζονται με την εφαρμογή του συντελεστή, οι αμοιβές αυτές μπορεί να καθορίζονται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Επειδή από την από 09-11-2011 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και τις διαπιστώσεις αυτής προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για την περίοδο 01-01/31-12-2010 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία και συνεπεία αυτού δεν κατέβαλλε φόρο εισοδήματος δεν απέδωσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. για τις κάτωθι περιπτώσεις:

Βάσει του Πίνακα 1 :

Α.Π.Υ. για την αμοιβή της στην συνέχεια της α/α απόφ. Πρωτοδικείου Αθηνών/2010 :κλπ, συνολικά 7 εργαζόμενοι (εξόφληση 12-7-2010) καθαρής αξίας στοιχεία 2311,59€

Α.Π.Υ. για την αμοιβή της στην συνέχεια της α/α απόφ. Πρωτοδικείου Αθηνών/2009 : κλπ, συνολικά 23 εργαζόμενοι (εξόφληση 12-7-2010) καθαρής αξίας στοιχεία 8.726,92€

Α.Π.Υ. για την αμοιβή της στην συνέχεια της α/α απόφ. Πρωτοδικείου Αθηνών/2010 : κλπ συνολικά 30 εργαζόμενοι (εξοφλήθηκαν 08-09-2010) καθαρής αξίας στοιχεία 13.168,89€

Α.Π.Υ. για την αμοιβή της στην συνέχεια του με αρ./2010 εντάλματος: κλπ συνολικά 4 εργαζόμενοι (Ιούλιος 2010) καθαρής αξίας στοιχεία 1800,00€

Βάσει του Πίνακα 2 :

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ- αναιτιολόγητη στηνποσού 1500,00€ στις 26-1-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 2300,00€ στις 23-2-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 3000,00€ στις 3-3-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 1700,00€ στις 10-3-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 2000,00€ στις 26-3-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση από τηνστηνποσού 300,00€ στις 21-4-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση από τον στηνποσού 500,00€ στις 12-5-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση από τηνστηνποσού 600,00€ στις 14-6-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 3500,00€ στις 2-7-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για διαφορά κατάθεσης στηναπόστις 7-7-2010 ποσού 117,52 από συνολική κατάθεση 400€ για την οποία είχε εκδοθεί η με αρ. /9-1-2008 ΑΠΥ αξίας 282,48€.

Α.Π.Υ. για κατάθεση στηνποσού 300,00€ στις 9-7-2010 απόγια την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 2500,00€ στις 22-7-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 3000,00€ στις 22-7-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση στηνποσού 500,00€ στις 22-9-2010 από ΤΖΩΝΗ ΙΩΑΝΝΗ για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση ΑΝΩΝΥΜΗ-αναιτιολόγητη στηνποσού 4778,00€ στις 30-9-2010 για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση στηνποσού 600,00€ στις 17-12-2010 από για την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Α.Π.Υ. για κατάθεση στηνποσού 500,00€ στις 26-12-2010 απόγια την οποία καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης.

Επειδή, στη προσφεύγουσα καταλογίστηκε εισόδημα από την άσκηση της δραστηριότητας της ωςκαι με βάση τις παρακάτω ανώνυμες καταθέσεις, των οποίων τα ποσά συνιστούν μεν προσαύξηση περιουσίας υπό τα χαρακτηριστικά που προαναφέρθηκαν , πλην όμως όχι ακαθάριστα έσοδά της προσφεύγουσας από την άσκηση του ελεύθεριου επαγγέλματος της(Σ.τ.Ε. 886/2016).

Τα παρακάτω ποσά πρέπει να αφαιρεθούν από το προσδιορισθέν εισόδημα από το επάγγελμα τηςκαι μετά τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας από το δηλωθέν επάγγελμά της, να αθροιστούν στο φορολογητέο εισόδημά της Ζ΄ πηγής ως προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Για τα ποσά αυτά δεν καταλογίζεται Φ.Π.Α.:

Πίνακα 2

26-1-2010 ποσού 1500,00€
 23-2-2010 ποσού 2300,00€
 3-3-2010 ποσού 3000,00€
 10-3-2010 ποσού 1700,00€
 26-3-2010 ποσού 2000,00€
 02-07-2010 ποσού 3500,00€
 22-07-2010 ποσού 2500,00€
 23-09-2010 ποσού 3000,00€
 30-09-2010 ποσού 4778,00€

Ακόμα επειδή, ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 2 Ν 2238/94 αντί των διατάξεων των άρθρων 49 και 50 Ν 2238/94 για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, στα πλαίσια ελέγχου της νομιμότητας της πράξης πρέπει να διαγραφεί το ποσό της προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων ποσό 6.054,89 ευρώ (προσαύξηση 8%), καθώς στις εφαρμοζόμενες επί ελευθέρων επαγγελματιών διατάξεις του άρθρου 50 του ν.2238/1994 δεν προβλέπεται με μόνη τη διαπίστωση της απόκρυψης εσόδων, την προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων με συντελεστή όπως στις περιπτώσεις εμπορικών επιχειρήσεων.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει εν μέρει δεκτή η από 7-11-2016 και με Α.Π. ενδικοφανής προσφυγή της, όμως, να επικυρωθεί η με αρ. /4-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος λόγω μη βελτίωσης της θέσης της.

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος βάσει της παρούσης

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	21.983,24
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΠΙΝΑΚΑ 1	26.007,40
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΠΙΝΑΚΑ 2	3.417,52
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ Δ.Ε.Δ.	51.408,16

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

ΚΕΡΔΗ ΔΗΛΩΣΗΣ	21.983,24
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	29.424,92
ΚΕΡΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Δ.Ε.Δ.	51.408,16

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘ. ΚΕΡΔΟΥΣ	100%
ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	50%

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (40% X 50%) Άρθρο 32 παρ. 2 ν.2238/1994	20%
ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ (σύγκριση λογιστικού =100% και εξωλογιστικού = 70% και εφαρμογή του μεγαλύτερου με ανώτατο εφαρμοζόμενο 75%)	75%

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ Δ.Ε.Δ.	51.408,16
ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	75%
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	38.556,12

ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ/ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ	51.408,16
---	------------------

ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ Ν.2238/1994 (ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ)	24.278,00
---	------------------

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ζ' ΠΗΓΗΣ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	75.686,16
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Ζ' ΠΗΓΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	61.305,79
ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Δ.Ε.Δ.	61.305,79

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσης Απόφασης

ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2011 (01-01/31-12-2010)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	15.330,64	15.330,64
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (ως πράξη)	18.396,77	18.396,77
ΣΥΝΟΛΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	33.727,41	33.727,41

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.