



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 22-02-2016

Αριθμός απόφασης:502

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604582
ΦΑΞ : 2131604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών 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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Την από 23/10/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ΤΚ, κατά των

1. υπ' αριθ. .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2000 – 31.12.2000) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψουςδρχ. πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψουςδρχ., ήτοι συνολικό ποσό ύψουςδρχ. ήΕυρώ.

2. υπ' αριθ. .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2001) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά πιστωτικού

11. Της υπ' αριθ. .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 – 31.12.2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α. ύψουςΕυρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψουςΕυρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψουςΕυρώ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 25-09-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 15-02-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 23/10/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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:

Σε εκτέλεση των με αριθμό .../..... και .../..... εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία της με αρ. υπόθεσης – ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, ελεύθερη επαγγελματία-, έλεγχος διαχειριστικών ετών 2000-2009 και 2010. Ο έλεγχος διαχειριστικών ετών 2000-2009 και έλεγχος διαχειριστικού έτους 2010 της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς που ακολούθησε στηρίχθηκε στην από 30-6-2014 Διαπιστωτική Έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και....., η οποία διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία τους και σύμφωνα με την οποία από την επεξεργασία των κατασχεθέντων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων της προσφεύγουσας τις κρίσιμες διαχειριστικές περιόδους, διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό αυτό διάστημα του ελέγχου κατατίθενται (από την ίδια, αγνώστους, συγγενικά της πρόσωπα και τρίτους) στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας χρηματικά ποσά, τα οποία καθώς δεν προέκυψε ότι προήρχοντο από νόμιμα φορολογημένα ή αφορολόγητη πηγή, καταλογίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις- προσαύξηση περιουσίας η οποία κρίθηκε ότι προήρχετο από την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στην προσφεύγουσα η οποία ήταν ελεύθερος επαγγελματίας, καταλογίστηκαν μεταξύ των άλλων ανά διαχειριστική περίοδο παραβάσεις Κ.Β.Σ. με Αρ. Α.Ε.Π. .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2000), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2003), .../.../26-06-2015 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2004), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2005), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2006), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2007), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2009), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2008) και .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2010), τα φορολογητέα κέρδη, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος υπολογίστηκαν λογιστικά (με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη των αποκρυβέντων εκροών και των λογιστικών διαφορών για τα έτη όπου η υπόθεση δεν ήταν περαιωμένη και εξωλογιστικά, καθώς βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ως ανακριβή, με προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της πλέον των αποκρυβέντων κατά 4%, στις χρήσεις 2004,2006,2008,2009,2010 και κατά 8% στις χρήσεις 2000, 2003, 2005, 2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/1994. Εν συνεχεία κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ο έλεγχος προσδιόρισε τα εξωλογιστικά κέρδη με την εφαρμογή στα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για την προσφεύγουσα: 45%, «Υπηρεσίες», προσαυξημένο κατά 100% σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50§4 και 32§2 του Ν.2238/94, ήτοι $45 + (45 \cdot 100\%) = 90\%$ έως και τη χρήση 2003 ή τον μεγαλύτερο λογιστικό προκύπτοντα κατά περίπτωση περιοριζόμενο στο 85% και προσαυξημένο κατά 40% από 2004 έως

και τη χρήση 2009 βάσει του Ν.3296/2004, ήτοι $45 + (45 \cdot 40\%) = 63\%$ ή τον μεγαλύτερο λογιστικό προκύπτοντα κατά περίπτωση περιοριζόμενο στο 75%. Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. φορολόγησε την προσφεύγουσα για τα προκύπτοντα κέρδη με βάση τον μεγαλύτερο λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό για τις παρακάτω ελεγχόμενες χρήσεις ως εξής:

- ο 1-1/31-12-2000, κέρδη Ζ' πηγής:€, εξωλογιστικά
- ο 1-1/31-12-2003, κέρδη Ζ' πηγής:€, εξωλογιστικά
- ο 1-1/31-12-2004, κέρδη Ζ' πηγής:€, εξωλογιστικά
- ο 1-1/31-12-2005, κέρδη Ζ' πηγής:€, λογιστικά
- ο 1-1/31-12-2006, κέρδη Ζ' πηγής:€, λογιστικά
- ο 1-1/31-12-2007, κέρδη Ζ' πηγής:€, λογιστικά
- ο 1-1/31-12-2008, κέρδη Ζ' πηγής:€, λογιστικά
- ο 1-1/31-12-2009, κέρδη Ζ' πηγής:€, εξωλογιστικά
- ο 1-1/31-12-2010, κέρδη Ζ' πηγής:€, εξωλογιστικά

Ως προς την φορολογία του Φ.Π.Α., για την οποία η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη από 1-7-2010, η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στα προσδιορισθέντα βάσει ελέγχου ακαθάριστα έσοδα χρήσης 2010 (όμοιος προσδιορισμός όπως στην φορολογία εισοδήματος) προσδιόρισε Φ.Π.Α. με τον οικείο συντελεστή Φ.Π.Α. 11% και την προκύπτουσα διαφορά ύψους€ καταλόγισε στην προσφεύγουσα με πρόσθετο φόρο ανακρίβειας (ανώτατο 120%).

Επιπλέον επειδή η προσφεύγουσα από το οικ.2001 έως και το οικ.2009 δηλώνει ιδιόχρηση για την επαγγελματική της δραστηριότητα, το 1/3 ιδιόκτητου ακινήτου επί της οδού,, επιφανείας ...τμ πλέον βοηθητικών χώρων ..τμ., έτος κατασκευής 1982, ενώ τα υπόλοιπα 2/3 του ακινήτου δηλώνονται από την ελεγχόμενη ως δωρεάν παραχώρηση στους γονείς της για κύρια κατοικία, και από τον έλεγχο που διενήργησε η ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. στα ηλεκτρονικά αρχεία της, διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω ακίνητο δεν χρησιμοποιείτο ως κύρια κατοικία των γονέων της, ο έλεγχος θεώρησε ολόκληρο το ανωτέρω ακίνητο ως ιδιοχρησιμοποιούμενο από την προσφεύγουσα και υπολόγισε γι' αυτό τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση. Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/94, το ακαθάριστο εισόδημα οικοδομής που ιδιοχρησιμοποιείται βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή τους με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται και το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%), ούτε μικρότερο από το τριάνμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982.

Η προσφεύγουσα με την από 30/07/2015 και με Α.Π. κατατεθείσα στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ενδικοφανή προσφυγή της προσέφυγε ήδη κατά των με Αρ. Α.Ε.Π. .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2000), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2003), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2004), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2005), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2006), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2007), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2009), .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2008) και .../.../26-06-2015 (διαχ. περ. 01-01/31-12-2010) Κ.Β.Σ. και εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η με αρ./28-12-2015 απόφαση της υπηρεσίας μας η οποία έκανε μερικώς δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/ 08-12-2015 υπόμνημα με προσκομισθέντα στοιχεία, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

«1^{ος} λόγος

α. Οι επίμαχες χρήσεις 2000 - 2007 έχουν υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/1994 και 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013.

β. Δεν τυγχάνει εφαρμογής η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 37§5 του Ν. 4141/2013 διετής παράταση του χρόνου παραγραφής, διότι δεν εκδόθηκε εντολή οριστικού φορολογικού ελέγχου έως 31-12-2013 (*υπενθυμίζεται ότι η υπό κρίση υπόθεση ελέγχεται με βάση τις υπ' αριθμ. .../..... και .../..... εντολές ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς*).

γ. Σύμφωνα με τα στην ενδικοφανή προσφυγή διαλαμβανόμενα, οι ορθές ερμηνευτικές παραδοχές της υπ' αριθμ. .../.... αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Χανίων αναδεικνύουν ότι, σε κάθε περίπτωση, το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου ως προς τις χρήσεις 2000 – 2006 είχε υποπέσει σε παραγραφή πριν τις 31-12-2013, με αποτέλεσμα ως προς τις χρήσεις αυτές να μην δύναται να τύχει εφαρμογής καμιά διάταξη περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής.

δ. Στις διατάξεις του άρθρου 66§11 εδ. α' του Ν. 4174/2013, όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4223/2013, προστέθηκε εν συνεχεία η λέξη «προστίμων» με την υποπαρ. Δ.2 περ. 18.β του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014, διαμορφουμένης της εν λόγω διατάξεως του άρθρου 66 ως εξής «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».

Σύμφωνα, δε, με τη διάταξη της παραγράφου 24 του αυτού άρθρου του Ν. 4254/2014: «Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές».

Δεδομένων των ανωτέρω, σε κάθε περίπτωση, οι προβαλλόμενοι περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου ισχυρισμοί σε σχέση με τις χρήσεις 2000 – 2007 ισχύουν σε κάθε περίπτωση και άνευ ετέρου ως προς τους επιβληθέντες προσθέτους φόρους λόγω ανακριβείας για τις εν λόγω χρήσεις. Και τούτο, διότι η επιβολή τους συνιστά κύρωση, ήτοι πρόστιμο, η ισχύς, δε, της σχετικής προβλέψεως της παρ. 11 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 ως προς τα πρόστιμα εκκινεί χρονικά από την 01.01.2014, ήτοι αφού έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου, ακόμα κι αν ήθελε κριθεί ότι αυτός είναι η 31.12.2013. Υπό την έποψη αυτή, σε κάθε περίπτωση, η επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω ανακριβείας για τις χρήσεις 2000 - 2002 είναι παράνομη λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου, καθιστώντας ακυρωτές κατά το μέρος αυτό τις αντίστοιχες προσαλλόμενες πράξεις.

Σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, οι προσαλλόμενες υπ' αριθμ. ..., ..,..... και .../25-09-2015 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών, αντιστοίχως, 2001 – 2008 (*διαχειριστικών περιόδων, αντιστοίχως, 01.01.2000 – 31.12.2000, 01.01.2001 – 31.12.2001, 01.01.2003 – 31.12.2003, 01.01.2004 – 31.12.2004, 01.01.2005 – 31.12.2005, 01.01.2006 – 31.12.2006 και 01.01.2007 – 31.12.2007*) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές, ως αφορώσες σε χρήσεις, ως προς τις οποίες έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη και εσφαλμένη διαπίστωση δήθεν «διαφορών» από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας.

2.1. Χρήση 2000

2.1.1. Στην εν λόγω χρήση παρουσιάζεται διαφορά ύψους 279.452,32 Ευρώ, ως προς την οποία μου καταλογίζεται η μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου για άγνωστο πλήθος συναλλαγών.

Ωστόσο, κατ' αρχάς, όπως προκύπτει από την αναλυτική κίνηση των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών μου, η συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων σε αυτούς έχει πραγματοποιηθεί όχι από το οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, αλλά από μένα ατομικώς. Ως εκ τούτου, δεν υποκρύπτουν την παραμικρή επαγγελματική μου συναλλαγή με πρόσωπα, στα οποία τυχόν παρείχα τις υπηρεσίες μου, ώστε να δύνανται να μου αποδοθούν παραβάσεις φοροδιαφυγής. Κατά συνέπεια, παρίσταται αβάσιμο το συμπέρασμα ότι «*πρωτογενείς καταθέσεις*», που πραγματοποιήθηκαν από μένα προσωπικώς και δεν παραπέμπουν σε ευθεία σχέση μου με τυχόν πελάτες μου, προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας και θεμελιώνουν δήθεν παραβατική φορολογική συμπεριφορά μου.

Ως προς τα χρηματικά αυτά ποσά, που κατέθετα ατομικώς στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, θα πρέπει, πέραν των ακαθαρίστων εσόδων, που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία μου, να συνυπολογισθούν και οι ακόλουθες πηγές εσόδων:

α. Τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, τα οποία, όπως προκύπτει από τον Κ.Α. 302 της Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (*χρήση 2000*) και το αντίστοιχο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, ανέρχονταν σεδρχ., ήτοιΕυρώ. Τα εισοδήματα αυτά επίσης προέρχονταν από την άσκηση της μου δραστηριότητας, την οποία εν μέρει ασκούσα ως ελεύθερη επαγγελματίας και εν μέρει ως μισθωτή. Ως εκ τούτου, πρόκειται για χρήματα νομίμως αποκτηθέντα και στο ακέραιο φορολογηθέντα, τα οποία πρέπει να συνεκτιμηθούν στη συνολική εισοδηματική μου κατάσταση προ της συγκρίσεως αυτής με τις πρωτογενείς μου καταθέσεις της εν λόγω χρήσεως. Παραγνωρίζει, δε, ο έλεγχος το πραγματικό γεγονός ότι, ως εκ της φύσεως του επαγγέλματος του, ακόμη και όταν αυτός απασχολείται ως μισθωτός, δεν έχει το ωράριο, την περιοδικότητα της παροχής της εργασίας και, εν γένει, τα χαρακτηριστικά ενός τυπικού εργαζομένου, ο δε μισθός του είθισται να καταβάλλεται είτε σε μετρητά χρήματα κατά την εκκαθάριση των εισπράξεων του, στο οποίο, οσάκις ολοκληρώνεται κάθε, εφ' όσον υπάρχουν μετρητά, διαφορετικά κάποιος συνεργάτης του επιχειρηματία, επειδή αυτός τις πρωινές ώρες αναπαύεται λόγω της φύσεως του επαγγέλματος, μεταβαίνει στις τράπεζες και καταθέτει σε τραπεζικό λογαριασμό τουτα οφειλόμενα ποσά, είτε με επιταγή, με την οποία κάποιος έχει πληρώσει τον λογαριασμό του και η οποία μεταβιβάζεται με λευκή οπισθογράφηση.

β. Τα εισοδήματα του συζύγου μου, τα οποία πλήρως εμφανίζονται στην ως κοινή Δήλωση Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (*χρήση 2000*), και, όπως είναι φυσικό, αποταμιεύονταν από κοινού με τα δικά μου εισοδήματα, συνιστώντας το οικογενειακό κεφάλαιό μας. Επομένως, αφ' ης στιγμής τελούσαν εις χείρας του ελέγχου οι σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος όλων των ελεγχόμενων ετών, θα έπρεπε να συνυπολογισθούν στα ακαθάριστα έσοδα των επίμαχων χρήσεων, που συγκρίνονται με τις «*πρωτογενείς μου καταθέσεις*», και τα εισοδήματα του συζύγου μου. Άλλωστε, και στις διατάξεις του άρθρου 19§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) προβλέπεται ότι για την κάλυψη τεκμηρίων λαμβάνεται υπ' όψιν το εισόδημα αμφοτέρων των συζύγων, ήτοι η αξιολόγηση της πραγματικής οικονομικής δυνάμεως λαμβάνει χώρα σε κοινό οικογενειακό επίπεδο, με πλήρη συνεκτίμηση των εισοδημάτων και του συζύγου. Ο δε συνυπολογισμός αυτός δεν περιορίζεται, ασφαλώς, στα έσοδα του συζύγου μου από ελευθέριο επάγγελμα, αλλά και στις άλλες πηγές εισοδημάτων του, όπως το εισόδημα από μισθωτές

υπηρεσίες. Κατόπιν τούτων, στην εν λόγω χρήση θα πρέπει να συνεκτιμηθεί και το εισόδημα του συζύγου μου,, από μισθωτές υπηρεσίες, που αποτυπώνεται στον Κ.Α. 301 της Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος και ανέρχεται σεδρχ. ή Ευρώ. Σε κάθε, δε, περίπτωση, οι καταθέσεις ποσούΕυρώ στις 08-02-2000 καιΕυρώ στις 05-05-2000 από τον αφορούν αναντίρρητα σε έσοδα του ως άνω συζύγου μου και επ' ουδενί λόγω δεν μπορούν να συνδεθούν με την άσκηση της ατομικής δραστηριότητός μου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω συζύγου μου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση των εν λόγω ποσών.

γ. Η είσπραξη τιμολογηθέντων ποσών του προηγούμενου έτους, ιδίως αυτών, που αφορούν σε Α.Π.Υ. εκδοθείσες στα τέλη του προηγούμενου έτους. Όπως είναι σύνηθες και προκύπτει και από τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής, η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων δεν πραγματοποιείται πάντοτε ταυτοχρόνως με την έκδοσή τους, αλλά πολλές φορές σε μικρό ή και μεγάλο χρονικό διάστημα μετά από αυτή. Δεδομένων των ανωτέρω, παρίσταται απόλυτα λογικό ποσά εισπραχθέντα στις αρχές του έτους 2000 και κατατεθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου να προέρχονται από την είσπραξη Α.Π.Υ. εκδοθεισών στα τέλη του έτους 1999, που αποτελούν και τη νόμιμη αιτία εισπράξεώς τους.

δ. Η αποταμίευση εισοδημάτων προηγούμενων ετών, στα οποία έτη ανέκαθεν δήλωνα σημαντικά εισοδήματα, τρανό δείγμα ότι ουδέποτε με χαρακτήριζαν προθέσεις φοροδιαφυγής. Έχοντας, λοιπόν, πάντοτε ένα κεφάλαιο σε μετρητά χρήματα στην οικογενειακή μου οικία προς τον σκοπό καλύψεως τακτικών και εκτάκτων δαπανών, προέβαινα κατά καιρούς σε καταθέσεις του υπολοίπου σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου. Η οικονομική αυτή δυνατότητά μου πλήρως αποδεικνύεται από τις φορολογικές μου δηλώσεις ετών προηγούμενων των ελεγχόμενων (προ του 2000), οι οποίες τελούσαν στο ακέραιο στη διάθεση του ελέγχου. Η δε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών αποτελεί καθ' όλα νόμιμο, θεσμοθετημένο και αποδεκτό τρόπο καλύψεως του «πόθεν έσχες» (βλ. τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 και τις πλέον πρόσφατες εγκυκλίους ΠΟΛ. 1095/2011 και 1033/2013 του Υπουργείου Οικονομικών).

ε. Οι προκαταβολές ποσών, που τιμολογούνται σε επόμενο έτος, ότε και λαμβάνει χώρα η παροχή των αντιστοίχων υπηρεσιών. Είναι επίσης σύνηθες στην πράξη, ιδίως σε παλαιότερα έτη, όπως το ελεγχόμενο (2000), να προκαταβάλλονται ποσά για υπηρεσίες, που θα παρασχεθούν σε ύστερο χρόνο. Η δε προκαταβολή των ποσών αυτών δεν επιτάσσει την έκδοση φορολογικού στοιχείου στον χρόνο πραγματοποιήσεώς της, καθώς το εν λόγω στοιχείο εκδίδεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη φορολογική νομοθεσία, στον χρόνο, στον οποίο λαμβάνει χώρα η παροχή των υπηρεσιών αυτών. Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, ποσά εισπραχθέντα και κατατεθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου στα τέλη του έτους 2000 αφορούν εν μέρει και σε προκαταβολές ποσών, που τιμολογήθηκαν με Α.Π.Υ. εκδοθείσες κατά το έτος 2001. Υποκατηγορία της εν λόγω περιπτώσεως αποτελούν και οι καταβληθείσες από την εταιρεία «.....» προκαταβολές έναντι μελλοντικών δικαιωμάτων, για τις οποίες παρείχα αναλυτικές εξηγήσεις στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε.

Επομένως, από τις ανωτέρω πολλαπλές αιτίες πλήρως επεξηγείται η προέλευση των χρημάτων, τα οποία απετέλεσαν ατομικές μου καταθέσεις κατά το εν λόγω έτος και υπερβαίνουν τα ακαθάριστα έσοδά μου από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος κατά τη διάρκεια αυτού.

2.1.2. Τέλος, η κατάθεση ποσού Ευρώ στις 15-09-2000 από τον..... αφορούσε σε επιστροφή δανείου, το οποίο του είχα χορηγήσει, και δεν συνδέεται σε καμιά περίπτωση με την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας. Όπως, δε, είναι φυσικό, αλλά και απολύτως σύνηθες στην πράξη, δεν υπήρχε χρεία συνάψεως έγγραφης συμβάσεως για χορήγηση δανείου σε φιλικό μου πρόσωπο και τέως Λογιστή μου, όπως το ανωτέρω. Κατά

συνέπεια, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι πρέπει για το εν λόγω δάνειο να επιβληθούν τέλη χαρτοσήμου, σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί το ως άνω κατατεθέν ποσό ως δήθεν έσοδο προερχόμενο από την επαγγελματική μου δραστηριότητα, καθώς με κανένα τρόπο δεν παρείχα υπηρεσίες στο πρόσωπο αυτό. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση του εν λόγω ποσού.

Προς αποδοχή του ανωτέρω ισχυρισμού μου, συνεκτιμητέα τυγχάνουν τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται, όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, που εν προκειμένω είχαν δημιουργηθεί μεταξύ μας επειδή αυτός είχε διαταλέσει και Λογιστής μου, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

2.2. Χρήση 2003

Στην ως άνω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 35.000,00 Ευρώ.

Εκ των τεσσάρων (4) αυτών περιπτώσεων, η κατάθεση ποσούΕυρώ στις 03-09-2003 από την δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος πέραν της δεκαετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι η

προαναφερθείσα δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι στην έκδοση Α.Π.Υ. επ' ονόματί της.

Περαιτέρω, σχετικά με την κατάθεση ποσούΕυρώ στις 10-10-2003 από τον, ουδόλως γνωρίζω το εν λόγω πρόσωπο, καθώς η προαναφερθείσα κατάθεση αφορά στον σύζυγό μου,, όπως προκύπτει και από το προμνημονευθέν αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω συζύγου μου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση των εν λόγω ποσών.

Τέλος, αναφορικά με την κατάθεση ποσούΕυρώ στις 05-12-2003 από τον, πρόκειται για χορηγηθέν υπό του ανωτέρω προσώπου δάνειο προς εμέ. Δεδομένης της στενής φιλικής σχέσεως που μας συνέδεε, παρείλκε, ασφαλώς, η σύναψη τυχόν εγγράφου συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση του εν λόγω ποσού.

Προς αποδοχή του ανωτέρω ισχυρισμού μου, συνεκτιμητέα τυγχάνουν τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκολύνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

2.3. Χρήση 2004

Στην εν λόγω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίαςΕυρώ.

Ειδικότερα, σχετικά με την κατάθεση ποσούΕυρώ στη 01-10-2004 από την κ., δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος πέραν της δεκαετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι η προαναφερθείσα δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι στην έκδοση Α.Π.Υ. επ' ονόματί της.

2.4. Χρήση 2005

2.4.1. Στην εν λόγω χρήση παρουσιάζεται διαφορά ύψουςΕυρώ, ως προς την οποία μου καταλογίζεται η μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου για άγνωστο πλήθος συναλλαγών.

Ωστόσο, κατ' αρχάς, όπως προκύπτει από την αναλυτική κίνηση των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών μου, η συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων σε αυτούς έχει πραγματοποιηθεί όχι από το οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, αλλά από μένα ατομικώς. Ως εκ τούτου, δεν υποκρύπτουν την παραμικρή επαγγελματική μου συναλλαγή με πρόσωπα, στα οποία τυχόν παρείχα τις υπηρεσίες μου, ώστε να δύνανται να μου αποδοθούν παραβάσεις φοροδιαφυγής. Κατά συνέπεια, παρίσταται αβάσιμο το συμπέρασμα ότι «*πρωτογενείς καταθέσεις*», που πραγματοποιήθηκαν από μένα προσωπικώς και δεν παραπέμπουν σε ευθεία σχέση μου με τυχόν πελάτες μου, προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας και θεμελιώνουν δήθεν παραβατική φορολογική συμπεριφορά μου.

Ως προς τα χρηματικά αυτά ποσά, που κατέθετα ατομικώς στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, θα πρέπει, πέραν των ακαθαρίστων εσόδων, που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία μου, να συνυπολογισθούν και οι ακόλουθες πηγές εσόδων:

α. Η είσπραξη τιμολογηθέντων ποσών του προηγούμενου έτους, ιδίως αυτών, που αφορούν σε Α.Π.Υ. εκδοθείσες στα τέλη του προηγούμενου έτους. Όπως είναι σύνηθες και προκύπτει και από τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής, η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων δεν πραγματοποιείται πάντοτε ταυτοχρόνως με την έκδοσή τους, αλλά πολλές φορές σε μικρό ή και μεγάλο χρονικό διάστημα μετά από αυτή. Δεδομένων των ανωτέρω, παρίσταται απόλυτα λογικό ποσά εισπραχθέντα στις αρχές του έτους 2005 και κατατεθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου να προέρχονται από την είσπραξη Α.Π.Υ. εκδοθεισών στα τέλη του έτους 2004, που αποτελούν και τη νόμιμη αιτία εισπράξεώς τους. Χαρακτηριστικό είναι, άλλωστε, ότι από τη σύγκριση ακαθαρίστων εσόδων μου και πρωτογενών μου καταθέσεων κατά τη χρήση 2004 προέκυψε πλεόνασμα ύψουςΕυρώ περίπου, το οποίο αποδεικνύει ότι δεν εισπράχθηκε στο ακέραιο κατά τη χρήση αυτή το ποσό των εκδοθεισών Α.Π.Υ., παρά μέρος του συνολικού αυτού ποσού εισπράχθηκε κατά τη χρήση 2005.

β. Η είσπραξη ποσών από άλλες αιτίες, που δεν συνιστούν εισοδήματα. Συγκεκριμένα, κατά την εν λόγω χρήση πώλησα, από κοινού με τον σύζυγό μου,, το υπ' αριθμ. κυκλοφορίαςΧ. αυτοκίνητο έναντι συνολικού τιμήματοςΕυρώ, αποτυπώνοντας την εν λόγω πώληση και στην οικεία Δήλωση Φόρου Εισοδήματος (Κ.Α. 781, 782) οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005). Επιπλέον, κατά την ίδια αυτή χρήση, όπως προκύπτει από έγγραφα, τα οποία προσεκόμισα ενώπιον του Σ.Δ.Ο.Ε., έλαβα από την Εθνική Τράπεζα Ελλάδος δάνεια ύψους καιΕυρώ. Επομένως, τα ανωτέρω ποσά, καίτοι δεν συνιστούν φορολογητέα εισοδήματά μου, αναμφισβήτητα επαύξησαν την οικονομική μου δύναμη και τη ρευστότητά μου και πρέπει

να συνυπολογισθούν κατά τη σύγκριση των πάσης φύσεως εσόδων μου με τις πρωτογενείς καταθέσεις μου.

γ. Η μεταφορά χρημάτων από έναν τραπεζικό λογαριασμό σε άλλο. Συνιστά σύνηθες φαινόμενο, προς τον σκοπό καλύτερης εποπτείας και διαχείρισεως των κεφαλαίων, αλλά και προς τον σκοπό εξασφάλισεως καλύτερου επιτοκίου, χρήματα κατατεθέντα αρχικώς σε ένα τραπεζικό λογαριασμό να μεταφέρονται εν συνεχεία από τον δικαιούχο του σε άλλον δικό του λογαριασμό. Μια σειρά τέτοιων κινήσεων έθεσα ήδη υπ' όψιν του Σ.Δ.Ο.Ε., πλην όμως φαίνεται ότι ουδόλως έγιναν δεκτές. Ωστόσο, η χρονική και ποσοτική αλληλουχία αυτών των κινήσεων υπαγόρευαν την αποδοχή τους από τον παρόντα έλεγχο.

δ. Οι επιστροφές ποσών χορηγηθέντων δανείων. Οι καταβολές ποσών από τον κ. και την κ..... αφορούσαν σε χρήματα, που τους είχα δανείσει και τα οποία μου επέστρεφαν τμηματικά. Διατηρούσα, δε, στενή φιλική σχέση μαζί τους, με αποτέλεσμα να μην έχω κρίνει αναγκαίο να συνάψω μαζί τους και σχετικό συμφωνητικό. Τρανή απόδειξη αποτελεί το γεγονός ότι πράγματι προέβαιναν σε τμηματική επιστροφή των ληφθέντων χρημάτων. Σε κάθε περίπτωση, δεν επρόκειτο για καταθέσεις ποσών συνδεδεμένων με την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας, ώστε να τίθεται θέμα εκδόσεως φορολογικού στοιχείου. Τέλος, στο ίδιο πλαίσιο, ρητώς έχει αποτυπωθεί ως αιτιολογία η «πληρωμή δανείου» στην κατάθεση ποσούΕυρώ στις 31-08-2005, στις 09-11-2005 και στις 06-12-2005, με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται η παραμικρή αμφιβολία για την αιτία των συγκεκριμένων κινήσεων. Επομένως, από τις ανωτέρω πολλαπλές αιτίες πλήρως επεξηγείται η προέλευση των χρημάτων, τα οποία απετέλεσαν ατομικές μου καταθέσεις κατά το εν λόγω έτος και υπερβαίνουν τα ακαθάριστα έσοδά μου από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος κατά τη χρήση αυτή.

Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, είναι παγκοίνως γνωστό ότι την εποχή εκείνη είχε αρχίσει η σταδιακή πτώση της δραστηριότητας των, με δραματική μείωση των ημερών λειτουργίας τους και, συνακόλουθα, των και του τζίρου τους. Κείται, επομένως, εντελώς εκτός πραγματικότητας ο ισχυρισμός ότι είχα τυχόν «αδήλωτα» εισοδήματα ύψουςΕυρώ, ήτοι ποσού, που θα προϋπέθετε ότι εργαζόμουν νυχθημερόν σε καθημερινή βάση για να το δικαιούμαι ως αμοιβή από ένα τέτοιο κέντρο.

2.4.2. Περαιτέρω, κατά την αυτή χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίαςΕυρώ.

Κατ' αρχάς, αναφορικά με την κατάθεση ποσώνΕυρώ στις 16-03-2005,Ευρώ στις 03-10-2005 καιΕυρώ στις 05-10-2005 από τον κ., πρόκειται για χορηγηθέν υπό του ανωτέρω προσώπου δάνειο προς εμέ. Δεδομένης της στενής φιλικής σχέσεως που μας συνέδεε, παρείλκε, ασφαλώς, η σύναψη τυχόν εγγράφου συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση των εν λόγω ποσών.

Τέλος, σχετικά με την κατάθεση ποσούΕυρώ στις 09-05-2005 από τον κ., ήτοι πρόσωπο, με το οποίο συνδεόμασταν με στενή φιλική σχέση, έχοντας συνεργασθεί και επαγγελματικά (υπήρξε), αφορούσε σε χορηγηθέν από αυτόν δάνειο προς εμέ, για το οποίο, δεδομένης της σχέσεως αυτής, δεν υπήρχε ανάγκη συνάψεως σχετικού συμφωνητικού. Το ως άνω δάνειο εξακολουθώ να οφείλω έως σήμερα. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν

πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Άλλωστε, εάν στην ανωτέρω επαγγελματική μας σχέση ένα πρόσωπο έπρεπε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς το άλλο, αυτό ήταν ο προς εμένα, αν απασχολείτο για λογαριασμό μου και δεν συμβαλλόταν απ' ευθείας με το, και επ' ουδενί, βεβαίως, εγώ προς αυτό. Συγκεκριμένα, με τον ως μέλος της μόνιμης μου, την οποία συνηθίζεται να έχει κάθε, συνέβαινε το αντίστροφο, ήτοι αυτός να εισπράττει από τις μου, εμμέσως ή αμέσως, το αντίτιμο της εργασίας του. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση των εν λόγω ποσών.

Προς αποδοχή των ανωτέρω ισχυρισμών μου, συνεκτιμητέα τυγχάνουν τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

2.5. Χρήση 2006

Στη χρήση αυτή μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίαςΕυρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση ποσούΕυρώ, που έλαβε χώρα στις 30-11-2006 από τον κ....., ήτοι πρόσωπο, με το οποίο συνδεόμασταν με στενή φιλική σχέση, αφορούσε σε χορηγηθέν από μένα προς αυτόν ισόποσο δάνειο, για το οποίο, δεδομένης της σχέσεως αυτής, δεν υπήρχε ανάγκη συνάψεως σχετικού συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες

μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου.

Προς αποδοχή του ανωτέρω ισχυρισμού μου, συνεκτιμητέα τυγχάνουν τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

2.6. Χρήση 2007

Στη χρήση αυτή μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση τριών (3) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίαςΕυρώ.

Σχετικά με την κατάθεση ποσούΕυρώ στις 24-04-2007 από τηνδεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος σχεδόν δεκαετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι η προαναφερθείσα δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι σε έκδοση φορολογικού στοιχείου επ' ονόματί της.

Αναφορικά με την κατάθεση ποσούΕυρώ στις 02-07-2007 από τον κ., σημειώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο υπήρξε ο τότε Λογιστής μου, ο οποίος απλώς κατέθεσε σε λογαριασμό μου μετρητά χρήματα, τα οποία του έδωσα εγώ και τον εξουσιοδότησα να το πράξει προς εξυπηρέτησή μου. Παραγνωρίζει, δε, ο έλεγχος το πραγματικό γεγονός ότι, ως εκ της φύσεως του επαγγέλματος του, ο μισθός του είθισται να καταβάλλεται είτε σε μετρητά χρήματα κατά την εκκαθάριση των εισπράξεων του, στο οποίο οσάκις ολοκληρώνεται κάθε εφ' όσον υπάρχουν μετρητά, διαφορετικά κάποιος συνεργάτης του ιδίου του ή του επιχειρηματία, επειδή αυτός τις πρωινές ώρες αναπαύεται λόγω της φύσεως του επαγγέλματος, μεταβαίνει στις τράπεζες και καταθέτει σε τραπεζικό λογαριασμό τουτα οφειλόμενα ποσά, είτε με επιταγή, με την οποία κάποιος έχει πληρώσει τον λογαριασμό του και η οποία μεταβιβάζεται με λευκή οπισθογράφηση. Κατά συνέπεια, επ' ουδενί λόγω δεν πρόκειται για επαγγελματική συναλλαγή μου με το ανωτέρω πρόσωπο, ώστε να γεννάται υποχρέωση

εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου προς αυτό, ενώ προφανώς, για να μου καταθέτει τα χρήματα ο Λογιστής μου, είχε εκδοθεί το οικείο παραστατικό προς τον πελάτη, ο οποίος και κατέβαλε τα χρήματα. Άλλωστε, είναι απολύτως φυσικό, δεδομένου του προχωρημένου της ώρας, στην οποία ολοκληρώνει το του ένας ότε και πραγματοποιείται, να αναθέτει την κατάθεσή της σε τραπεζικό λογαριασμό του σε πρόσωπο εμπιστοσύνης και επιφορτισμένο με ένα τέτοιο έργο, όπως είναι ο Λογιστής.

Τέλος, ως προς την κατάθεση ποσού Ευρώ στις 31-08-2007 από τον κ., πρόκειται για χορηγηθέν υπό του ανωτέρω προσώπου δάνειο προς εμέ. Δεδομένης της στενής φιλικής σχέσεως που μας συνέδεε, παρείλκε, ασφαλώς, η σύναψη τυχόν εγγράφου συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Υπογραμμίζεται, δε, ότι, όπως προαναφέρθηκε, το ανωτέρω πρόσωπο μου είχε δανείσει χρήματα και το έτος 2003. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση του εν λόγω ποσού.

Προς αποδοχή του ανωτέρω ισχυρισμού μου, συνεκτιμητέα τυγχάνουν τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

2.7. Χρήση 2008

Στην ανωτέρω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιάς (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίαςΕυρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση, που πραγματοποιήθηκε στις 02-07-2008 από τον κ., δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών μου προς αυτόν, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος άνω της πενταετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι ο προαναφερθείς δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι σε έκδοση φορολογικού στοιχείου επ' ονόματί του.

2.8. Χρήση 2009

Στην χρήση αυτή μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιάς (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίαςΕυρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση, που πραγματοποιήθηκε στις 04-05-2009 από τον κ., δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών μου προς αυτόν, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό υπήρξε ο Επομένως, είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι ο προαναφερθείς δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι σε έκδοση φορολογικού στοιχείου επ' ονόματί του. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση του εν λόγω ποσού.

Προς αποδοχή του ανωτέρω ισχυρισμού μου, συνεκτιμητέα τυγχάνουν τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.».

Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

2.9. Χρήση 2010

Στην εν λόγω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιάς (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίαςΕυρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση πραγματοποιήθηκε στις 27-05-2010 από τον, ήτοι πρόσωπο, που υπήρξε συνεργαζόμενος με τον σύζυγό μου, Επομένως, πρόκειται, προφανώς, για επαγγελματική συναλλαγή του, στην οποία ουδόλως εμπλέκομαι ατομικώς, ώστε να υποχρεούμαι στην έκδοση του οποιουδήποτε φορολογικού στοιχείου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω συζύγου μου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση του εν λόγω ποσού, χωρίς, ωστόσο, αυτή να αξιολογηθεί δεόντως.

Ανακεφαλαιωτικώς, προς τον σκοπό ορθής εκτιμήσεως της περιπτώσεώς μου, θα πρέπει να προσεχθούν ιδιαιτέρως τα ακόλουθα:

α. Σχετικά με τα ληφθέντα από πρόσωπα του φιλικού μου περιβάλλοντος δάνεια, σημειώνεται ότι κάτι τέτοιο συνηθίζεται στον ευρύτερο χώρο των κ.λπ. Ατομικώς, δε, αναγκάστηκα να καταφύγω σε τέτοιου είδους δανεισμό, όταν η επαγγελματική μου πορεία άρχισε να γνωρίζει ύφεση, εν όψει και των ήδη αυξημένων εκκρεμών υποχρεώσεών μου από τραπεζικό δανεισμό, τον οποίο είχα χρησιμοποιήσει κυρίως για την αγορά ακινήτων και δεν μου επέτρεπε πλέον τη λήψη επιπλέον ποσών δανείων. Έτσι, ζήτησα τη βοήθεια φιλικών μου προσώπων, που μου παρείχαν άτοκα δάνεια, όπως κι εγώ είχα πράξει προς διάφορα πρόσωπα στο παρελθόν. Είναι, δε, αναντίρρητο ότι τα προαναφερθέντα πρόσωπα (π.χ..... –κ.λπ.) ουδόλως ασκούσαν δραστηριότητα συναφή με το επάγγελμά μου, ώστε να υφίσταται έστω και η παραμικρή υπόνοια ή ένδειξη ότι τα κατατεθέντα χρηματικά ποσά συνιστούν αμοιβές μου για παρασχεθείσες προς αυτάυπηρεσίες.

β. Όσον αφορά στην κατάθεση χρημάτων σε τραπεζικό λογαριασμό μου από πρόσωπα εμπιστοσύνης μου (λογιστές, συνεργάτες, συγγενικά πρόσωπα κ.λπ.), επισημαίνεται ότι το ολοκληρώνεται τις Κατά συνέπεια, η οικονομική εκκαθάριση πραγματοποιείται τότε, με αποτέλεσμα ο, ο οποίος είναι φυσικό να πρέπει να αναπαυθεί, να μην δύναται να προβεί ο ίδιος σε κατάθεση της αμοιβής του σε τραπεζικό λογαριασμό του. Συνακόλουθα, σε μια τέτοια κατάθεση είτε προβαίνει πρόσωπο εμπιστοσύνης του, στο οποίο αναθέτει τα ανωτέρω, είτε πρόσωπο εμπιστοσύνης του ιδιοκτήτη του, το οποίο φυσικά δεν γνωρίζει ο Κάτι ανάλογο, δε, συμβαίνει και μετά τη διεξαγωγή, ότε και η αμοιβή καταβάλλεται από πρόσωπο σχετιζόμενο με τον φορέα, που πραγματοποιεί τη, το οποίο πρόσωπο, εμφανιζόμενο ως καταθέτης, προφανώς δεν έχει προσωπική επαγγελματική σχέση με τον, αλλά εκποροσωπεί τον φορέα, που έλαβε τις υπηρεσίες του, Επομένως, είναι απολύτως φυσιολογικό να προκύπτει η καταβολή νομίμως τιμολογηθεισών αμοιβών από τρίτα πρόσωπα, τα οποία ουδεμία ατομική επαγγελματική σχέση έχουν με τον, ώστε όλως αβασίμως να καλείται αυτός να αιτιολογήσει συγκεκριμένως την από μέρους τους κατάθεση χρημάτων, όταν δεν είναι δυνατό να θυμάται, μετά από τόσα έτη, για λογαριασμό ποιού ενεργούσαν. Σε κάθε περίπτωση, ενισχυτικό του ανωτέρω επιχειρήματος είναι ότι είμαι απόλυτα βέβαιη πως, αν είχα τη δυνατότητα

προσβάσεως στις φορολογικές δηλώσεις των εν λόγω προσώπων, όπως ευχερέστατα έχει η Φορολογική Αρχή, θα προέκυπτε ότι αυτά δεν έχουν ασκήσει συναφή δραστηριότητα, δηλαδή δεν υπήρξαν ιδιοκτήτεςή, ούτως ώστε να συναγεται ότι οι εξ αυτών καταθέσεις χρημάτων σε λογαριασμό μου συνιστούν επαγγελματικές συναλλαγές συνδεδεμένες με την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτά, ήτοι να αποτελούν τυχόν αμοιβές, που δεν δηλώθηκαν από πλευράς μου.»

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος.

«3.1. Όπως ρητώς αναφέρεται και στις Εκθέσεις Ελέγχου, εν προκειμένω διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως συμπληρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010.

3.2. Όσον αφορά στις διαταξεις του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010, επισημαίνεται ότι, ουσιαστικά, προσδίδεται κατά πλάσμα του νόμου ο χαρακτηρισμός του «*εισοδήματος από ελεύθεριο επάγγελμα*» σε κάθε προσαύξηση περιουσίας, την αιτία ή την προέλευση της οποίας δεν κατορθώνει να αποδείξει ο φορολογούμενος. Ωστόσο, ο «*καταχρηστικός*» αυτός χαρακτηρισμός δεν σημαίνει ότι πρόκειται πράγματι για εισόδημα από την άσκηση δραστηριότητας ελευθερίου επαγγέλματος, ώστε να θεωρείται αυτομάτως ότι ο φορολογούμενος έχει υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις σχετικές με την άσκηση του επαγγέλματός του και έχει αποκρύψει εισόδημα προερχόμενο από αυτή. Με άλλα λόγια, ακόμη και η αδυναμία δικαιολογήσεως της αιτίας ή προελεύσεως ενός ποσού, που φέρεται να συνιστά «*προσαύξηση περιουσίας*», δεν σημαίνει αυτομάτως ότι αυτό αποτελεί κεκρυμμένο εισόδημα από την άσκηση επιτηδεύματος.

3.3. Κατά συνέπεια, σε κάθε περίπτωση, δεν χωρεί νομίμως εν προκειμένω η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού, ο οποίος αποτελεί μέθοδο προσδιορισμού των καθαρών κερδών μόνο του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι μόνον εάν η Φορολογική Αρχή αποδεικνύει συγκεκριμένως, φέρουσα αποκλειστικώς η ίδια το σχετικό βάρος αποδείξεως, ότι η φερομένη ως αποκρυβείσα ύλη προέρχεται από την άσκηση επιτηδεύματος.

Αντιθέτως, εφ' όσον ένα ποσό χαρακτηρίζεται ως εισόδημα, διότι συνιστά αναιτιολόγητη «*προσαύξηση περιουσίας*», φορολογείται αποκλειστικώς δυνάμει της διατάξεως του άρθρου 48§3 εδ. β' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), αποκλεισμένων των διατάξεων των άρθρων 49 και 50 του ως άνω Νόμου και χωρίς ουδόλως να συνδέεται η εν λόγω φορολόγηση με το κύρος των τυχόν τηρουμένων βιβλίων.

Ομοίως, καθ' όλα εσφαλμένως μου καταλογίζεται και διαφορά Φ.Π.Α. στη χρήση 2010, με την καθ' όλα αυθαίρετη αντίληψη ότι δήθεν οι προκύψασες διαφορές συνδέονται αναγκαίως με την επαγγελματική μου δραστηριότητα και παρά τον πάγιο και θεμελιώδη κανόνα του Φ.Π.Α. ότι αυτός δεν δύναται να επιβάλλεται επί πλασματικών ποσών.»

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη και εσφαλμένη ερμηνεία εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010.

η «*προσαύξηση περιουσίας*», κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994, για πρώτη φορά αποτέλεσε αντικείμενο φορολογίας με την τεθείσα διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 και δεν δύναται να τύχει εφαρμογής για «*προσαύξηση περιουσίας*», που προέκυψε τα προηγούμενα από τη θέσπιση της εν λόγω διατάξεως έτη. Επομένως, δεν νομιμοποιείται να έχει αναδρομική ισχύ, δηλαδή να καταλαμβάνει οικονομικά έτη πριν από τη θέση της σε ισχύ. Κατά συνέπεια, η διάταξη του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010, η οποία τέθηκε σε ισχύ στις 30-09-2010, δεν καταλαμβάνει χρήσεις προηγούμενες του έτους 2010.

Σε κάθε περίπτωση, με την υπ' αριθμ./.... απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κρίθηκε ότι «προσαύξηση περιουσίας», κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 15§3 του Ν. 3888/2010, δύνανται να αποτελέσουν - εφ' όσον ο φορολογούμενος δεν εκπληρώσει το σχετικό βάρος αποδείξεως - μόνον τα κεφάλαια, τα οποία σχηματίζονται μετά την έναρξη ισχύος της εν λόγω διατάξεως, ήτοι από 30-09-2010 και εφ' εξής.

Εκ του συνόλου των ανωτέρω συνάγεται ότι η Φορολογική Αρχή στην περίπτωση μου προβαίνει σε μη επιτρεπτή αναδρομική εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως στις χρήσεις 2000 - 2009, με αποτέλεσμα οι αφορώσες στις χρήσεις αυτές εκδοθείσες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς να παρίστανται παράνομες και ακυρωτές.

5^{ος} Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένη μεθοδολογία του ελέγχου, ο οποίος καταλήγει σε δήθεν «προσαύξηση περιουσίας» χωρίς να συνυπολογίζει τις αναλήψεις των ελεγχόμενων λογαριασμών.

6^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη επιβολή προσθέτου φόρου.

Σύμφωνα με τα αναλυθέντα, στην ενδικοφανή προσφυγή, στα οικονομικά έτη 2006, 2010 και 2011 (χρήσεις 2005, 2009 και 2010), όλως εσφαλμένως η Φορολογική Αρχή υπολογίζει πρόσθετο φόρο και επί διαφοράς πιστωτικού ποσού, καίτοι δεν συνιστά ποσό φόρου προς καταλογισμό, παρά περιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου, με αποτέλεσμα οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος να τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές.

Επί του 1^{ου} λόγου (παραγραφή)

Επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότησης του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό μεταξύ των άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.[2753/1999](#). Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου

προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

....Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).

III. Ενόψει των ανωτέρω, προσήκει η απάντηση ότι, κατά την έννοια των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.[2238/1994](#) και 39, παρ. 3 του Ν.[1642/1986](#), τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.»

Επειδή κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, α) τα «συμπληρωματικά στοιχεία» εν προκειμένω η απόκρυψη εσόδων – μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προέκυψαν από έλεγχο τρίτης Υπηρεσίας «του ΣΔΟΕ» και όχι κατόπιν αιτήσεως της ελέγχουσας Δ.Ο.Υ., τα οποία προέκυψαν μετά την σύνταξη του σημειώματος περαίωσης του ν.3259/2004 και αποδοχή του από την προσφεύγουσα που αφορούσε την περαίωση των χρήσεων 1999-2002 (οικ. έτη 2000- 2003) και την περαίωση με τις διατάξεις του ν.3296/2004 για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2003, 2006, 2007, 2008 και 2009 σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί.

Διαχ. Περίοδο (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδο (ΕΩΣ)	Τρόπος Περαιώσης
01/01/1999	31/12/1999	Ν.3259
01/01/2000	31/12/2000	Ν.3259
01/01/2001	31/12/2001	Ν.3259
01/01/2002	31/12/2002	Ν.3259
01/01/2003	31/12/2003	Ν.3296
01/01/2006	31/12/2006	Ν.3296
01/01/2007	31/12/2007	Ν.3296
01/01/2008	31/12/2008	Ν.3296
01/01/2009	31/12/2009	Ν.3296

Επειδή από τα στοιχεία αυτά απεκαλύφθη η ανακρίβεια των δηλώσεων της προσφεύγουσας και η απόκρυψη αυτή εισοδημάτων (εσόδων) ύψους στην χρήση 2000:€, στην χρήση 2003:€, στην χρήση 2004:€, στην χρήση 2005:€ +€, στην χρήση 2006:€, στην χρήση 2007:€, στην χρήση 2008:€ στην χρήση 2009:€ και στην χρήση 2010:€.

Επειδή τα στοιχεία των επίμαχων τραπεζικών καταθέσεων **αυτών δεν περιλαμβάνονται στα απαραίτητα προς έλεγχο στοιχεία**, ενώ αποδειγμένα **δεν** είχε στην διάθεσή της η ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. κατά την σύνταξη και αποδοχή του σημειώματος περαίωσης του ν.3259/2004 διότι αφενός κατά την περαίωση δεν είχε διαταχθεί η άρση του τραπεζικού απορρήτου, ενώ αφετέρου η προσφεύγουσα ως ελεύθερη επαγγελματίας (ατομική επιχείρηση) τηρούσε απλογραφικά βιβλία και ως αποτέλεσμα αυτού, ο έλεγχος ακόμα και των επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών να μην συμπεριλαμβάνεται στις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις γενικές διατάξεις (ούτε βεβαίως με την περαιωτική διαδικασία), κατά συνέπεια δεν θα μπορούσε να έχει υπόψη του τα στοιχεία αυτά ο προϊστάμενος της ελέγχουσας Υπηρεσίας.

Κατά συνέπεια κρίνεται ως νόμιμος έλεγχος με βάση τα επίμαχα στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων αυτών, **καθώς έχουν τις νόμιμες προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 **ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι , αρχικό φύλλο ελέγχου** (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για τις χρήσεις 2000, 2003, 2006, 2007, 2008, 2009 το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν την 31-12-2011, την 31-12-2014 την 31-12-2017, την 31-12-2018 την 31-12-2019 και 31-12-2020 αντίστοιχα.

Επειδή για τις χρήσεις 2004 και 2005 που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η διενέργεια η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να **υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ήτοι έως 31-12-2015 και 31-12-2016 αντίστοιχα**, ενώ ακόμα και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων για τις χρήσεις αυτές παραγράφονταν την 31-12-2010 και 31-12-2011 αντίστοιχα.

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι

30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012...» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα (ως προς τα νέα στοιχεία) αρχικά από το Σ.Δ.Ο.Ε. στην συνέχεια του με αριθμό /..... εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών Τελωνειακών Θεμάτων, εκδόθηκε αρχικά η με αριθμό /..... **χειρόγραφη εντολή της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, η οποία αντικαταστάθηκε στις 18-03-2014** με την με αριθμό /..... εντολή ελέγχου (elenxis), του Προϊσταμένου Π.Δ. Αττικής, προς τους υπαλλήλους: α) και β), για έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του ελεγχόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, σε σχέση με την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Από την επεξεργασία των στοιχείων των πρωτογενών καταθέσεων της προσφεύγουσας προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης / μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ή και προσαύξηση περιουσίας και ανακρίβεια των υποβληθέντων δηλώσεων σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Οι διαπιστώσεις αυτές κοινοποιήθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. στην προσφεύγουσα αλλά και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στην συνέχεια των με αρ. .../.....και .../..... εντολών συνέχισε τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ως προς τον ΚΒΣ, την Φορολογία Εισοδήματος και τις λοιπές φορολογίες, για τα ίδια ευρήματα της απόκρυψης βάσει των διαπιστώσεων του Σ.Δ.Ο.Ε.

Κατά συνέπεια προκύπτει ότι, αφενός πληρούνταν οι προϋποθέσεις προκειμένου τα επίμαχα στοιχεία να θεωρούνται συμπληρωματικά και αφετέρου: α) η εντολή ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. για την προσφεύγουσα με αρ./....., της οποίας οι έννομες συνέπειες δεν θίγονται, εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013, κατά συνέπεια η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2000 (δεκαετής), για τις οποίες είχε επέλθει παράταση παραγραφής με τις προαναφερθείσες διατάξεις, για όλες τις μετέπειτα εντολές και εν προκειμένω για τις: με αριθμό/..... εντολή ελέγχου (elenxis), του Προϊσταμένου Π.Δ. Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. και με αρ. .../.....και .../..... του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς παρετάθη με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 για δύο (2) επιπλέον έτη από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2015, β) επειδή επιπλέον για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003 επήλθε παράταση της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου του Δημοσίου για δύο (2) έτη από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2016 με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013 που ορίζει ότι «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.», γ) επειδή για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, 01-01/31-12-2007, η δεκαετής προθεσμία για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών λήγει χωρίς παράταση την 31-12-2015, 31-12-2016, 31-12-2017 και 31-12-2018 αντίστοιχα και τέλος δ) επειδή ακόμα και εάν τα υπό κρίση στοιχεία κρινόταν ότι δεν είχαν τον χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, ο ήδη παραταθείς μέχρι 31-12-2013 με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265), του άρθρου 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194), του άρθρου 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143), του άρθρου 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010), του άρθρου 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α), του άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α), του άρθρου 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) χρόνος παραγραφής καθώς αυτός της αρχικής λήξης διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2007 παρατάθηκε για δύο έτη ήτοι έως 31-12-2015 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων επιβολής προστίμου καθώς για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου.

Επί του 2^{ου} και 3^{ου} λόγου (παράνομη και εσφαλμένη διαπίστωση δήθεν διαφορών από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, παράνομος εξωλογιστικός προσδιορισμός)

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 «Ως εισόδημα από

υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε **πριν** ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010.

Επειδή το Σ.Δ.Ο.Ε. αρχικά απέδειξε την προσαύξηση περιουσίας, καταδεικνύοντας ότι, με βάσει τα στοιχεία των πρωτογενών καταθέσεων της προσφεύγουσας (επωνύμων , διενεργηθέντων από την ίδια και τον σύζυγό της και ανωνύμων) και αφού εξαιρέθηκαν τα ποσά που αφορούσαν μισθοδοσία , μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών, ομόλογα και προθεσμιακές καταθέσεις καθώς και ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων και προέκυψε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, εν συνεχεία αφαιρέθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του ατομικού επαγγέλματος της προσφεύγουσας προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης / μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ή και προσαύξηση περιουσίας και ανακρίβεια των υποβληθέντων δηλώσεων σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε.: στην χρήση 2000:€, στην χρήση 2003:€, στην χρήση 2004:€, στην χρήση 2005:€ +€, στην χρήση 2006:€, στην χρήση 2007:€, στην χρήση 2008:€ στην χρήση 2009:€ και στην χρήση 2010:€.

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δέχθηκε επί της ουσίας τα αποτελέσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα σημειώματα διαπιστώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4174/2015 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. με αρ. ..././...., ..././...., ..././...., ..././...., ..././...., ..././...., ..././...., ..././.... και ..././....

Επειδή όσον αφορά το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που διαπιστώθηκε (μετά την ακρόαση τελική διαπίστωση - πόρισμα Σ.Δ.Ο.Ε.) ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, ορθά στοιχειοθετείται η προσαύξηση καθώς προέκυψε αρχικά, κατόπιν επεξεργασίας του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. σε συνδυασμό με την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και αφού εξαιρέθηκαν τα ποσά που αφορούσαν μισθοδοσία , μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών, ομόλογα και προθεσμιακές καταθέσεις καθώς και ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, περιπτώσεις προεισπράξεων αμοιβών (βλ ΑΕ).

Επειδή βάσει των στοιχείων αυτών προσδιορίστηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις του εκάστοτε έτους και από το σύνολο αυτό, για τις περιπτώσεις των **ανωνύμων και από την ίδια και των λοιπών συγγενών της καταθέσεων** αφαιρέθηκαν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του ατομικού επαγγέλματος της προσφεύγουσας **αλλά και του συζύγου της (αφαιρέθηκαν στην χρήση 2000:€ ακαθ. Έσοδα και€ ακαθ. Έσοδα , αφαιρέθηκαν στην χρήση 2005:€ ακαθ. Έσοδα και€ ακαθ. Έσοδα** Το προκύψαν δε υπόλοιπο κάθε χρήσης, το οποίο συνεπεία της προηγούμενης ανάλυσης και καθώς δεν δικαιολογήθηκε με επαρκή αιτιολογία η απόκτησή του από την προσφεύγουσα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και της ΠΟΛ 1095/2011 καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή για τις περιπτώσεις **επωνύμων τρίτων φυσικών και νομικών προσώπων πρωτογενείς καταθέσεις** ζητήθηκε η κατά περίπτωση δικαιολόγησή τους, καθώς εφόσον δεν συνδέονταν αποδεδειγμένα με κάποιο παραστατικό εσόδων ή μισθοδοσία, κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι επρόκειτο για αδήλωτη του ελευθερίου επαγγέλματός της συναλλαγή.

Επειδή ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επέβαλλε παραβάσεις Κ.Β.Σ. της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για απροσδιόριστο αριθμό και σε κάθε μίας διακεκριμένα αξία συναλλαγών στην χρήση 2000 συνολικής αξίας€, και στην χρήση 2005 συνολικής αξίας€, ενώ για τις ονομαστικές καταθέσεις (πλήν της προσφεύγουσας και την συζύγου της και των συγγενών της) οι οποίες ανά περίπτωση ήταν άνω των 880€ καταλόγισε με τις ίδιες αυτοτελείς παραβάσεις (ισόποσες ανά κατάθεση) στην χρήση 2003: αξίας€, στην χρήση 2004: αξίας€, στην χρήση 2005: αξίας€, στην χρήση 2006: αξίας€, στην χρήση 2007:€, στην χρήση 2008: αξίας€ στην χρήση 2009: αξίας€ και στην χρήση 2010: αξίας€.

Επειδή για τις περιπτώσεις των ανωνύμων μη προσδιορισμένων καταθέσεων καθώς και για τις διενεργηθείσες καταθέσεις από την ίδια και τα συγγενικά της πρόσωπα ήτοι, τον ,τον ,τον , η μη δικαιολογημένη προσαύξηση_περιουσίας φορολογείται μόνο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, καθώς η διάταξη του αρ. 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, αποτελεί διάταξη που έχει τεθεί στο αρ. 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και δεν εφαρμόζεται στον Κ.Β.Σ. και στο Φ.Π.Α. Προκειμένου λοιπόν να καταλογιστεί πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθώς και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που βαρύνει τα μη εκδοθέντα στοιχεία, δεν αρκεί η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, για τα οποία ούτος δεν αποδεικνύει την πηγή ή αιτία τους, αλλά απαιτείται η Φορολογική Διοίκηση (και όχι ο φορολογούμενος) να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι συνδέεται με επιχειρηματική συναλλαγή, χωρίς να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία, μη αρκούσης της προσαύξησης περιουσίας, η αιτία της οποίας δεν τεκμηριώνεται από το φορολογούμενο. Για τους λόγους αυτούς η προσαύξηση περιουσίας η οποία προέρχεται από μη ονομαστικές καταθέσεις καθώς και για αυτές της ίδιας και των συγγενικών της προσώπων ήτοι, τον ,τον ,τον η οποία προσδιορίζεται α)σε αξία€ για την χρήση 2000 (σύνολο αξίας€ **μείον τις ονομαστικές**) όπως προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα:

ΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ τη ΧΡΗΣΗ 2000						
Α	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ	ΠΟΣΟ
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	12/01/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	13/01/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	24/01/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	08/02/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	14/02/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	21/02/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	24/02/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	25/02/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	22/03/2000	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	06/04/2000	.....

ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	10/04/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	05/05/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	22/05/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	30/05/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	07/06/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	08/06/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	13/06/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	20/06/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	20/06/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	26/06/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	04/07/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	14/07/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	17/07/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	18/07/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	28/07/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	15/09/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	27/09/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	29/09/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	07/11/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	MILLENIUM BANK	.....	14/11/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ATM	.....	MILLENIUM BANK	.....	11/12/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	13/12/2000	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	MILLENIUM BANK	.....	20/12/2000	.....

ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	29/12/2000	.....
					
				ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	.....
					
					

και β)σε αξία€ (ομοίως) για την χρήση 2005, όπως προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα:

ΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2005

<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	04/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΕΤΕ	.....	05/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΕΤΕ	.....	05/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΕΤΕ	.....	05/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΕΤΕ	.....	05/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ALPHA BANK	.....	11/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ALPHA BANK	.....	17/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ALPHA BANK	.....	24/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ALPHA BANK	.....	31/01/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΕΤΕ	.....	07/02/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ALPHA BANK	.....	14/02/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	14/02/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΕΤΕ	.....	16/02/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ALPHA BANK	.....	21/02/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ALPHA BANK	.....	28/02/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	04/03/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	11/03/2005	.....

ΜΕΤΡΗΤΩΝ					
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	17/03/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	23/03/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	29/03/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	29/03/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	30/03/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	07/04/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	13/04/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	19/04/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	19/04/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	20/04/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	03/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	03/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	04/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	10/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	10/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	10/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	19/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	.....	23/05/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	06/06/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	13/06/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	16/06/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	27/06/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	30/06/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	05/07/2005	.....

	ΜΕΤΡΗΤΩΝ				
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	05/07/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	12/07/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	20/07/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	20/07/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	EUROBANK	01/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	01/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	01/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	02/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	16/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	24/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	EUROBANK	31/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	31/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	31/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	31/08/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ETE	05/09/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	12/09/2005	.....
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	ALPHA BANK	14/09/2005	.....

ΜΕΤΡΗΤΩΝ					
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΕΤΕ	.....	27/09/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	12/10/2005	.....
ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	01/11/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	EUROBANK	.....	09/11/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	11/11/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΕΤΕ	.....	11/11/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΕΤΕ	.....	29/11/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	EUROBANK	.....	06/12/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	06/12/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	06/12/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΕΤΕ	.....	06/12/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	08/12/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ALPHA BANK	.....	16/12/2005	.....
ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	ΕΤΕ	.....	20/12/2005	.....
					
			.....	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ	.....
				ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΣΥΖΥΓΟΥ	.....
					

Επειδή η προσαύξηση αυτή πρέπει να υπαχθεί μόνον στην φορολογία εισοδήματος (πλέον έκτακτες εισφορές κλπ) ως φορολογητέο εισόδημα της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2238/1994, χωρίς για τις διαφορές αυτές να επιβληθούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. Την ίδια αντιμετώπιση έχουν και τα κατατεθέντα ποσά για πληρωμές δανείων, καρτών κλπ, εφόσον αυτά δεν μεταφέρονται από άλλον λογαριασμό αλλά αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις.

Περαιτέρω επειδή ως προς τους επικαλούμενους λόγους για την χρήση 2000, ότι πρέπει να γίνει αφαίρεση από την διαπιστωθείσα (παραπάνω κατηγορίας) προσαύξηση περιουσίας, των εσόδων από μισθωτές υπηρεσίες της ίδιας και του συζύγου της, την είσπραξη τιμολογηθέντων ποσών προηγούμενων ετών, αποταμίευσης εσόδων προηγούμενων ετών τα οποία κατατίθεντο στο ελεγχόμενο έτος (χρήση) 2000 και προκαταβολές ποσών που τιμολογούνται σε επόμενο έτος, καθώς και τους αντίστοιχους της χρήσης 2005, έχουν με επαρκή αιτιολογία απορριφθεί από την φορολογική αρχή στις σελίδες 14,15 και 17,18 της οικίας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., χωρίς ωστόσο να προκύπτουν για τις περιπτώσεις αυτές παραβάσεις Κ.Β.Σ.

Ακόμα επειδή ως προς τους επικαλούμενους λόγους για τις χρήσεις 2000 και 2005, ότι πρέπει να γίνει αφαίρεση των εισοδημάτων από ελευθέριο επάγγελμα του συζύγου της, αλυσιτελώς το επικαλείται η προσφεύγουσα **διότι έχουν ήδη αφαιρεθεί** (από τις ανώνυμες και της ιδίας και των συγγενών της καταθέσεις). Όσον αφορά τις επώνυμες τρίτων φυσικών ή νομικών προσώπων καταθέσεις, προκειμένου να γίνει αφαίρεση (δικαιολόγηση) ενός ποσού (το οποίο δεδομένου ότι έχει αφαιρεθεί ως σύνολο από τις ανώνυμες δεν θα επηρεάσει το προκύπτων συνολικό ποσό της προσαύξησης), θα πρέπει να αποδειχθεί ότι σχετίζεται με το συγκεκριμένο έσοδο, ισχυρισμός που για τις καταλογισθείσες ως προσαύξηση καταθέσεις δεν αποδείχθη και δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2015 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Διαφορετικά λοιπόν έχει το θέμα των επωνύμων καταθέσεων τρίτων φυσικών προσώπων, καθώς και αυτών των νομικών προσώπων όταν για αυτές δεν αποδεικνύεται με συγκεκριμένα κατατιθέμενα στοιχεία ότι δεν αποτελούν φορολογημένη ή νομίμως εξαιρέσιμη της φορολογίας πηγή εσόδων για τον εκάστοτε προσφεύγοντα, όταν αυτός έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία, όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα, έχουσα υποχρέωση να τηρεί τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (σχετ. άρθρα 2 παρ. 1, 13, 18) και να αποδεικνύει τις συναλλαγές της (18 παρ.9 του Κ.Β.Σ.). Περαιτέρω ο ισχυρισμός ότι οι συγκεκριμένες επώνυμες καταθέσεις δύναται να αποτελούν εισόδημα άλλης πηγής πχ μισθωτών υπηρεσιών, δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός βάσει του άρθρου 65 του ν.4174/2013 χωρίς ικανά αποδεικτικά στοιχεία (σχετική βεβαίωση αποδοχών και ιδιότητα καταθέτη σε σχέση με τον εργοδότη κλπ), ούτε να υπαχθούν σε άλλης πηγής εισόδημα πλύν αυτής της δηλωθείσας δραστηριότητας της προσφεύγουσας, ήτοι από ελευθέρια επαγγέλματα.

Επειδή εν προκειμένω, οι αναιτιολόγητες επώνυμες συναλλαγές καταθέσεις τρίτων φυσικών προσώπων καθώς και αυτές των νομικών προσώπων (οι οποίες αποτελούν αναμφίβολα εμπορικές συναλλαγές) ορθά κρίνονται από τον έλεγχο, εφόσον δεν προκύπτει διαφορετικά άνευ αμφισβήτησης, ως εμπορικές, και συνεπώς εν προκειμένω αφενός για αυτές *τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50 του ν. 2238/1994 που προσδιορίζουν το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα*, ενώ αφετέρου προκύπτουν σύννομες οι προσβαλλόμενες πράξεις και ορθώς κρίθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις που αφορούν την έκδοση στοιχείων από επιτηδευματίες και προβλέπονταν από τον Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992) και βεβαίως αυτές που αφορούν την υπαγωγή των εσόδων τους στον Φ.Π.Α. από 1-7-2010 (εφόσον δεν προκύπτει από νόμιμο στοιχείο ότι εξαίρονται) και προβλέπονταν από τον ν.2859/2000.

Οι επώνυμες καταθέσεις αυτές από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου είναι οι εξής:

Στην χρήση 2000 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997, θεωρούμενες αντιστοίχως ως έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για απροσδιόριστο αριθμό και σε κάθε μίας διακεκριμένα αξίας συναλλαγών:

- , Alpha bank 14-7-2000,€
- , Alpha bank 18-7-2000,€
- , Alpha bank , 15-9-2000,€. Για το ποσό αυτό ο προβαλλόμενος λόγος ότι αποτελεί επιστροφή δανείου δεν γίνεται αποδεκτός, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειολήπτη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που του

είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείψει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου στο ως άνω πρόσωπο (σχετ./31-1-2005 και31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.), το ποσό που καταβλήθηκε και την ακριβή χρονική στιγμή που αυτή έλαβε χώρα, ή άλλου αποδεικτικού στοιχείο (π.χ. της ισόποσης με το επιστραφέν ποσό τραπεζικής καταβολής από την προσφεύγουσα στον.....), η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

- , Alpha bank , 27-9-2000,€

Στην χρήση 2003 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997, για την μη έκδοση τεσσάρων (4) συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 35.000,00€ συναλλαγών ,θεωρούμενες αντιστοίχως ως έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας :

- , Alpha bank , 11-4-2003,€.

- Alpha bank , 3-9-2003,€.

Επιπλέον, ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιο πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση.

- Alpha bank 10-10-2003,€.

Ο ισχυρισμός ότι «η προαναφερθείσα κατάθεση αφορά τον σύζυγό μου» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, **καθώς αφενός αλυσιτελώς προβάλλεται διότι έχουν αφαιρεθεί στην χρήση 2003 από την διαπιστωθείσα προσαύξηση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του**, ενώ αφετέρου η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση. Οι Υπεύθυνες δηλώσεις και μάλιστα συγγενών της προσφεύγουσας είναι ελεύθερα εκτιμώμενες και εν προκειμένω νομίμως δεν έγιναν δεκτές ως αποδεικτικά στοιχεία από την διοίκηση.

- , Alpha bank , 05-12-2003,€.

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν δύναται να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείψει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ./....../31-1-2005 και/....../31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του ποσού από την προσφεύγουσα στον), η αιτιολόγηση της προσφεύγουσας δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

Ακόμα, το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να συναρτηθεί με τις μεταγενέστερες καταβολές με το με αρ. πρωτ. / 08-12-2015 υπόμνημα, καθώς η πρώτη καταβολή από την προσφεύγουσα ποσού 500€ διενεργήθηκε στις 08-11-2011, ήτοι σχεδόν οκτώ έτη μετά.

Στην χρήση 2004 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997, για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου, θεωρούμενη αντιστοίχως ως έσοδο από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας€ για την συναλλαγή:

-, ΕΤΕ....., 01-10-2004,€

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιο πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση.

Στην χρήση 2005 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997, θεωρούμενες αντιστοίχως ως έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για απροσδιόριστο αριθμό και σε κάθε μίας διακεκριμένα αξίας συναλλαγών:

-, ΕΤΕ, 05-01-2005, 470€
-, Alpha bank, 31-1-2005,€
-, Alpha bank, 28-2-2005,€
-, Alpha bank, 29-3-2005,€
-, Alpha bank, 30-3-2005,€
-, Alpha bank, 07-4-2005,€
-, Alpha bank, 3-5-2005,€
-, ΠΕΙΡΑΙΩΣ,, 19-5-2005,€
-, Alpha bank, 13-6-2005,€
-, Alpha bank, 16-6-2005,€

Στην χρήση 2005 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997, θεωρούμενες αντιστοίχως ως έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, για την μη έκδοση τεσσάρων (4) συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας€ συναλλαγών:

-, Eurobank, 09-5-2005,€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείψει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ...../...../31-1-2005 και/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου

αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα στον) η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

- , Alpha bank , 16-3-2005,€
- , Alpha bank , 03-10-2005,€
- , Alpha bank , 05-10-2005,€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέτως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείπει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ. /31-1-2005 και /31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα προς τον) η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

Στην χρήση 2006 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου, θεωρούμενη αντιστοίχως ως έσοδο από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας€ για την συναλλαγή:

- , ΕΤΕ , 30-11-2006,€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέτως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείπει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ. /31-1-2005 και /31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα στον), η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

Στην χρήση 2007 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση τριών (3) συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων , θεωρούμενες αντιστοίχως ως έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, συνολικής αξίας συναλλαγών:

-, Alpha bank, 24-4-2007,€.

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιο πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση.

-, ETE, 02-07-2007,€

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «κατέθεσε σε λογαριασμό κου μετρητά τα οποία του τα έδωσα εγώ και τον εξουσιοδότησα να το πράξει» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση. Οι Υπεύθυνες δηλώσεις είναι ελεύθερα εκτιμώμενες και εν προκειμένω νομίμως δεν έγιναν δεκτές ως αποδεικτικά στοιχεία από την διοίκηση.

-, Alpha bank, 31-08-2007,€.

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Επειδή με το με αρ. πρωτ. / 08-12-2015 υπόμνημα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα «με προσκομισθέντα στοιχεία αντίγραφα τριάντα τεσσάρων αποδεικτικών κατάθεσης της Τραπέζης Alpha Bank, δια των οποίων αποδεικνύεται ότι καταβάλω σταδιακά στον το συνολικό ποσό το οποίο μου χορήγησε στο παρελθόν ως δάνειο, όπως ο ίδιος έχει επιβεβαιώσει με σχετική υπεύθυνη δήλωσή του.»

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία καταθετήρια προκύπτουν οι εξής επαναλαμβανόμενες καταθέσεις από την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της σε λογαριασμούς του της Alpha Bank :

Καταθέτης	Ημερομηνία	Ποσό κατάθεσης σε €
.....	08-11-2011	.....
.....	13-12-2011	.....
.....	10-01-2012	.....
.....	14-02-2012	.....
.....	17-04-2012	.....
.....	18-05-2012	.....
.....	12-06-2012	.....
.....	21-08-2012	.....
.....	04-12-2012	.....

.....	12-02-2013	.....
.....	12-03-2013	.....
.....	29-04-2013	.....
.....	03-06-2013	.....
.....	08-08-2013	.....
.....	10-09-2013	.....
.....	21-10-2013	.....
.....	14-11-2013	.....
.....	03-12-2013	.....
.....	21-01-2014	.....
.....	12-02-2014	.....
.....	11-03-2014	.....
.....	15-04-2014	.....
.....	10-06-2014	.....
.....	14-07-2014	.....
.....	12-08-2014	.....
.....	10-09-2014	.....
.....	12-09-2014	.....
.....	30-10-2014	.....
.....	12-02-2015	.....
.....	30-03-2015	.....
.....	04-05-2015	.....
.....	03-08-2015	.....
.....	09-09-2015	.....
.....	24-11-2015	.....
ΣΥΝΟΛΑ		.....

Επειδή από την από 12-5-2014 υποβληθείσα Υπεύθυνη Δήλωση του σε συνδυασμό με τα ποσά των καταθέσεων που επαναλαμβάνονται με τρόπο που προσιδιάζει σε καταβολή δόσεων δανείου, προκύπτει αληθής ο επικαλούμενος λόγος ότι η κατάθεση του, στην Alpha bank, την 31-08-2007, ποσού€ αποτελεί δάνειο προς την προσφεύγουσα και όχι αμοιβή.

Για το ποσό αυτό πρέπει να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να εξαιρεθεί το ποσό αυτό από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας και την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου για το ποσό αυτό.

Στην χρήση 2008 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου,

θεωρούμενη αντιστοίχως ως έσοδο από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας€ για την συναλλαγή:

- , ΕΤΕ , 02-07-2008,€

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιο πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της , ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση..

Στην χρήση 2009 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου , θεωρούμενη αντιστοίχως ως έσοδο από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας€ για την συναλλαγή:

- , ΕΤΕ 04-05-2009,€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείψει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ.31-1-2005 και/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα στον κ.....) η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

Στην χρήση 2010 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου, θεωρούμενη αντιστοίχως ως έσοδο από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας€ για την συναλλαγή:

- , ATTICA BANK , 27-05-2010,€

Ο ισχυρισμός ότι η προαναφερθείσα κατάθεση αφορά «επαγγελματική συναλλαγή του συζύγου μου» με τον ως άνω ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ, όπως και ο σύζυγός της την υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση. Οι Υπεύθυνοι δηλώσεις και μάλιστα συγγενών της προσφεύγουσας είναι ελεύθερα εκτιμώμενες και εν προκειμένω νομίμως δεν έγιναν δεκτές ως αποδεικτικά στοιχεία από την διοίκηση, όταν μάλιστα δεν συνοδεύονται από άλλα αποδεικτικά στοιχεία όπως τιμολόγια κλπ που εξέδωσε ο καταθέτης προς τον σύζυγό της.

Περαιτέρω, επειδή ο λογιστικός και εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός εισοδήματος ελευθερίων επαγγελμάτων είναι δυνατός συνεπεία των διατάξεων των άρθρων 50

και 32 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. και 30 του Κ.Β.Σ. μόνο για τα έσοδα και κέρδη από την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας και συνεπεία των ανωτέρω πρέπει να γίνει μερικώς δεκτός ο 2^{ος} και 3^{ος} λόγος της προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τα μη εμπίπτοντα στην επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας έσοδα. Συνεπεία αυτού πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου κρίση των βιβλίων της προσφεύγουσας με τα νέα δεδομένα και μετά την εξέταση των λόγων της παρούσης.

Επειδή για τους λόγους που παραπάνω αναφέρθηκαν τα **αποκρυβέντα έσοδα της δραστηριότητας** της προσφεύγουσας προσδιορίζονται ως εξής:

<u>Στην χρήση 2000</u>	.....
<u>Στην χρήση 2003</u>	.....
<u>Στην χρήση 2004</u>	.....
<u>Στην χρήση 2005</u>	.....
<u>Στην χρήση 2006</u>	.....
<u>Στην χρήση 2007</u>	.....
<u>Στην χρήση 2008</u>	.....
<u>Στην χρήση 2009</u>	.....
<u>Στην χρήση 2010</u>	.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του [Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) « Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων¹. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

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.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

9. **Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί**, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του Ν.Δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').»

Επειδή η διαπιστωθείσα απόκρυψη φορολογητέας ύλης στην χρήση 2004 «μη έκδοση ενός στοιχείου εσόδων» αξίας 3.790,00€ σε ποσοστό 1,1% των ακαθάριστων εσόδων, στην χρήση 2006 «μη έκδοση ενός στοιχείου εσόδων» αξίας 7000,00€ σε ποσοστό 4,7% των ακαθάριστων εσόδων, στην χρήση 2006 «μη έκδοση ενός στοιχείου εσόδων» αξίας 7000,00€ σε ποσοστό 4,7% των ακαθάριστων εσόδων, στην χρήση 2008 «μη έκδοση ενός στοιχείου εσόδων» αξίας 5000,00€ σε ποσοστό 2,8% των ακαθάριστων εσόδων, στην χρήση 2009 «μη έκδοση ενός στοιχείου εσόδων» αξίας 3000,00€ σε ποσοστό 5,3% των ακαθάριστων εσόδων και στην χρήση 2010 «μη έκδοση ενός στοιχείου εσόδων» αξίας 1625,00€ σε ποσοστό 8,2% των ακαθάριστων εσόδων, δεν καθιστά βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4, 7,9 του Κ.Β.Σ. τα βιβλία ως ανακριβή εάν αυτό δεν **προκύπτει ότι είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων**. Σε όλες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις η ανακρίβεια προέκυψε από την μη έκδοση ενός και μόνον στοιχείου συγκεκριμένης και επακριβώς προσδιορισμένης αξίας, συνεπώς δεν πρόκειται για «μεγάλης έκτασης» παραβάσεις, ενώ εξ αυτού του λόγου δεν προκύπτει αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος ο οποίος και διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή. **Κατά συνέπεια η κρίση**

των βιβλίων ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός για τις διαχειριστικές περιόδους 2004, 2006, 2008, 2009 και 2010 πρέπει ως πλημμελώς αιτιολογημένος και αβάσιμος να ακυρωθεί. Άλλωστε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2008 έδωσε μικρότερου του λογιστικού αποτέλεσμα και συνεπεία αυτού αλυσιτελώς προβάλλεται για τις χρήσεις αυτές ο ισχυρισμός περί παρανόμου εξωλογιστικού προσδιορισμού, ενώ για τις χρήσεις αυτές, με εφαρμογή αμιγώς λογιστικού προσδιορισμού η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας έχει το φορολογικό αποτέλεσμα (είτε προστεθεί στα κέρδη δηλωθείσας δραστηριότητας είτε ως εισόδημα της ζ' πηγής).

Για τις υπόλοιπες διαχειριστικές περιόδους η μη έκδοση – απόκρυψη εισοδήματος διαπιστώνεται σε μεγάλη έκταση σε πλήθος και αξία και η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των τηρουμένων βιβλίων και προσδιορισμού προκύπτει ορθή.

Επί του 4^{ου} 5^{ου} λόγου

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Η Π.Ο.Λ. αυτή παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 για την ορθή εφαρμογή τους .

Επειδή η διοίκηση τηρώντας την αρχή της νομιμότητας, είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει τους νόμους και τις αποφάσεις της διοίκησης των οποίων ο έλεγχος της συνταγματικότητας και νομιμότητας αντίστοιχα ελέγχεται από τα Δικαστήρια, κατά συνέπεια, ο 4^{ος} προβαλλόμενος λόγος κατά το μέρος που αφορά την συνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 και της αναδρομικής ισχύς αυτού με βάση τις αποφάσεις της διοίκησης δεν είναι δυνατόν να εξεταστεί από την Υπηρεσία μας.

Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η θέση της διοίκησης είναι ότι η συγκεκριμένη διάταξη εισάγει μέθοδο προσδιορισμού αδήλωτου εισοδήματος και δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά. Ακόμα, αλυσιτελώς επικαλείται η προσφεύγουσα λανθασμένη μεθοδολογία στην αντιπαραβολή των δηλουμένων εισοδημάτων με τις τραπεζικές καταθέσεις, διότι ο τρόπος αυτός απέκλεισε τις καταθέσεις για τις οποίες υπήρχε γνωστή αιτία κτήσης και εν συνεχεία αφού κατέδειξε τις κατά περίπτωση καταθέσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας (παρ. 4 ΠΟΛ 1095/2011 «η προσαύξηση περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε ... καταθέσεις κλπ») μετατόπισε το βάρος τις απόδειξης (ανταπόδειξης) στην προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει την «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.». Η προσφεύγουσα όφειλε βάσει του άρθρου 65 του ν.4174/2013 προς αιτιολόγηση του ισχυρισμού της να επικαλείται συγκεκριμένες αναλήψεις για την κάλυψη της κατά περίπτωση κατάθεσης και όχι αορίστως λανθασμένη μεθοδολογία.

Για τους λόγους αυτούς ο 4^{ος} λόγος και ο 5^{ος} λόγος που αφορά την «μεθοδολογία του ελέγχου» προκύπτει αβάσιμος.

Επί του 6^{ου} λόγου

Επειδή με την παρ. 4 του άρθρου 1 του ν.2523/1997 ορίζεται η έννοια της ανακριβούς δήλωσης, η υποβολή της οποίας επισύρει την επιβολή του πρόσθετου φόρου. Σύμφωνα με την διάταξη αυτή ανακριβής θεωρείται η δήλωση όταν ο φόρος που προκύπτει με βάση όσα δηλώθηκαν με αυτή διαφέρει από τον φόρο που καταλογίζεται για οποιοδήποτε λόγο (κατόπιν ελέγχου συμβιβασμού, δικαστικής απόφασης κ.τ.λ., σχετ εγκ. ΠΟΛ 1317/2-12-1997 Υπ. Οικ.). Κατά συνέπεια των ανωτέρω ανακριβής κρίνεται η δήλωση και προσαυξήσεις επιβάλλονται και επί της μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της δήλωσης κατόπιν ελέγχου, πόσο μάλλον όταν όπως εν προκειμένω το υπόλοιπο αυτό επεστράφη στην προσφεύγουσα.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως γίνει μερικώς δεκτή η υπό κρίση από 23-10-2015 και με Α.Π..... ενδικοφανούς προσφυγής της του και συγκεκριμένα **να γίνει δεκτή: 1)** ως προς τον επανυπολογισμό του εισοδήματος από την άσκηση του δηλωθέντος ελευθερίου επαγγέλματος της προσφεύγουσας στις χρήσεις 2000 και 2005 με τον αυτόνομο υπολογισμό και εκ των υστέρων άθροιση, της προσαύξησης περιουσίας η οποία προέρχεται από μη ονομαστικές καταθέσεις, καθώς και καταθέσεις της ίδιας και των συγγενικών της προσώπων ήτοι, τον, τον, τον η οποία προσδιορίζεται α) αξίας€ για την χρήση 2000 και β) αξίας€ για την χρήση 2005 και **2)** ως προς την εξαίρεση από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας και τον συνυπολογισμό ως προσαύξησης περιουσίας και ως εισοδήματος από την άσκηση του δηλωθέντος ελευθερίου επαγγέλματος, της κατάθεσης του, στην Alpha bank, την 31-08-2007, ποσού€, **3)** ως προς την κρίση των βιβλίων ως επαρκών και ακριβών και τον υπολογισμό του καθαρού της εισοδήματος μόνον με λογιστικό προσδιορισμό για τις χρήσεις 2004, 2006, 2008, 2009 και 2010 και συνεπεία αυτού τον επανυπολογισμό και του οφειλομένου Φ.Π.Α. για την χρήση 2010, **και να απορριφθεί** για όλους τους άλλους λόγους.

Οριστική φορολογική υποχρέωση ως προς την Φορολογία Εισοδήματος της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. έτος 2001 (χρήση 1/1/2000-31/12/2000)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

	Οικ. Έτος 2001 ελέγχου	Οικ. Έτος 2001 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης δρχ		
Πλέον Αποκρυσθείσα αξία δρχ		
Σύνολο δρχ		
Σύνολο Ακαθάριστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της		

προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		
--	--	--

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Η δήλωση του οικ. έτους 2001 περαιώθηκε με τις διατάξεις του Ν.3259/2004. Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ2 ν2238/94 και διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του αρθρ. 9 του Ν. 3259/2004.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2001 ελέγχου	Οικ. Έτος 2001 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυσθείσα αξία		
Σύνολο		
Μείον εκπιπόμενες δαπάνες χρήσης		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών) δρχ		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών) σε ευρώ		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους		

➤ Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Επειδή με την παρούσα παραμένει η κρίση του ελέγχου ως προς τα τηρούμενα βιβλία «ανακριβή» λόγω της διαπιστωθείσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης και των διαταξεων του άρθρου 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ. και τα στοιχεία που αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, προβλέπεται ο προσδιορισμός των **καθαρών Αμοιβών (κερδών) και εξωλογιστικά- τεκμαρτά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 3 και 4 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 2 του ν2238/94, εφαρμόζοντας στις προσδιορισθείσες ακαθάριστες αμοιβές τον ΜΣΚΚ των πινάκων του ΥΠ. Οικ. Προσαυξημένο κατά 100%, ήτοι $45\% + (45\% * 100\%) = 90\%$, περιοριζόμενο όμως στο 85%, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν.2238/94 ο συντελεστής αυτός έως και τη χρήση 2003 δεν μπορεί να υπερβεί το 85%.

Καθαρές Αμοιβές παρούσης (Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2001 ελέγχου	Οικ. Έτος 2001 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές δρχ		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (κερδών) δρχ		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (κερδών) σε ευρώ		

Τελικές Καθαρές Αμοιβές Οικ. έτους 2001

Επειδή οι καθαρές αμοιβές του εξωλογιστικού-τεκμαρτού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερες από τις αμοιβές που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, για την παραπάνω ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο λαμβάνονται ως τελικές καθαρές αμοιβές από ελευθέριο επάγγελμα αυτές που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό-τεκμαρτό προσδιορισμό ήτοι€ **Επιπλέον στις αμοιβές (κέρδη) αυτές πρέπει να προστεθεί η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας από ανώνυμες και συγγενικών προσώπων της προσφεύγουσας καταθέσεις ποσού**

.....€ που πρέπει βάσει της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.
Κατά συνέπεια των ανωτέρω, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από την Ζ΄ πηγή της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα ανέρχεται στο άθροισμα των ποσών αυτών, ήτοι:
€ =€, επειδή όμως δεν δύναται να γίνει δυσχερέστερη η θέση της προσφεύγουσας, περιορίζεται στο ποσό των€.

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2001

Οικονομικό έτος 2001 (διαχ. περίοδος 01- 01/31-12-2000) δρχ	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α΄,Β΄ πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Γ΄ πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Ζ΄ πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ΄ πηγής.						
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994						
Φορολογητέο Εισόδημα						
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ						
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)						
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ						
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ δρχ						
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ						

Οικ. έτος 2002 (χρήση 1/1/2001-31/12/2001)

Επειδή στην διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001 δεν προσδιορίστηκε εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα στην προσφεύγουσα αλλά μόνον εισόδημα από ακίνητα, και δεν προβλήθηκε κανένας λόγος που να αφορά τη συγκεκριμένη πηγή εισοδήματος, κατά συνέπεια η φορολογική υποχρέωση για το οικ. έτος 2001 δεν μεταβάλλεται με την παρούσα.

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2002

Οικονομικό έτος 2002 (διαχ. περίοδος 01-01/31-12-2001) δρχ	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α',Β' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής.						
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994						
Φορολογητέο Εισόδημα						
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ						
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)						
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ						
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ						
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ δρχ						

Οικ. έτος 2004 (χρήση 1/1/2003-31/12/2003)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

	Οικ. Έτος 2004 ελέγχου	Οικ. Έτος 2004 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		

Πλέον Αποκρυβείσα αξία	.....	.....
Σύνολο	.....	.....
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.	.....	.....

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Η δήλωση του οικ. έτους 2004 περαιώθηκε με τις διατάξεις του Ν.3296/2004.

Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ2 ν2238/94 και διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του αρθρ. 9 του Ν. 3259/2004.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2004 ελέγχου	Οικ. Έτος 2004 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Μείον εκπιπτόμενες δαπάνες χρήσης		
Σύνολο Καθαρών Κερδών		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους :		

➤ Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών (κερδών)

Επειδή με την παρούσα παραμένει η κρίση του ελέγχου ως προς τα τηρούμενα βιβλία «ανακριβή» λόγω της διαπιστωθείσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης και των διαταξεων του άρθρου 30 παρ. 4,7,9 του Κ.Β.Σ. και τα στοιχεία που αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, προβλέπεται ο προσδιορισμός των καθαρών **αμοιβών (κερδών) και εξωλογιστικά-τεκμαρτά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 3 και 4 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 2 του ν2238/94, εφαρμόζοντας στις από τον έλεγχο (και της παρούσης) προσδιορισθείσες αμοιβές τον τον ΜΣΚΚ των πινάκων του ΥΠ. Οικ. Προσαυξημένο κατά 100%, ήτοι $45\% + (45\% * 100\%) = 90\%$ (που είναι μεγαλύτερος από τον λογιστικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους, 71,90%), περιοριζόμενο όμως στο 85%, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν.2238/94 ο συντελεστής αυτός έως και τη χρήση 2003 δεν μπορεί να υπερβεί το 85%.

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2004 ελέγχου	Οικ. Έτος 2004 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (κερδών)		

Τελικές Καθαρές αμοιβές (κέρδη) Ελέγχου Οικ. έτους 2004

Επειδή οι καθαρές αμοιβές του εξωλογιστικού-τεκμαρτού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερες από τις αμοιβές που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, για την παραπάνω ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο λαμβάνονται ως τελικές καθαρές αμοιβές από ελευθέριο επάγγελμα αυτές που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό-τεκμαρτό προσδιορισμό, ήτοι **256.398,76€**.

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2004

Οικονομικό έτος 2004 (διαχ. περίοδος 01- 01/31-12-2003)	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α',Β' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής.						
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994						
Φορολογητέο Εισόδημα						
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ						
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)						
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ						
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ						

Οικ. έτος 2005 (χρήση 1/1/2004-31/12/2004)

Η διαχειριστική περίοδος 1/1/2004-31/12/2004 δεν έχει ελεγχθεί με προηγούμενο έλεγχο από τις φορολογικές αρχές.

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

	Οικ. Έτος 2005 ελέγχου	Οικ. Έτος 2005 παρούσης
--	---------------------------	----------------------------

Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης	.....	.....
Πλέον Αποκρυβείσα αξία	.....	.....
Σύνολο	.....	.....
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.	.....	.....

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Η χρήση 2004 δεν έχει περαιωθεί και πρόκειται περί αρχικού ελέγχου.

Καθαρές Αμοιβές παρούσης (Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2005 ελέγχου	Οικ. Έτος 2005 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Μείον εκπιπτόμενες δαπάνες χρήσης		
Πλέον Λογιστικές Διαφορές ελέγχου χρήσης		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους :		

➤ Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2005 ελέγχου	Οικ. Έτος 2005 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές.		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (κερδών)		

Τελικές Καθαρές αμοιβές (κέρδη) Οικ. έτους 2005: λογιστικού προσδιορισμού 254.272,70€

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2005

Οικονομικό έτος 2005 (διαχ. περίοδος 01- 01/31-12-2004)	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α',Β' πηγής.						

Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο Εισόδημα	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ	.....		.....		.....	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	.....		.....		.....	
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ	.....		.....		.....	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Οικ. έτος 2006 (χρήση 1/1/2005-31/12/2005)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

Ακαθάριστες Αμοιβές παρούσης	Οικ. Έτος 2006	Οικ. Έτος 2006
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Σύνολο Ακαθάριστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ **Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

Η χρήση 2005 δεν έχει περαιωθεί και πρόκειται περί αρχικού ελέγχου.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2006 ελέγχου	Οικ. Έτος 2006 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης		
Πλέον Αποκρυσθείσα αξία		
Σύνολο		
Μείον εκπιπτόμενες δαπάνες χρήσης		
Πλέον Λογιστικές Διαφορές ελέγχου χρήσης		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (κερδών)		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους :		

➤ **Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

Επειδή με την παρούσα παραμένει η κρίση του ελέγχου ως προς τα τηρούμενα βιβλία «ανακριβή» λόγω της διαπιστωθείσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης και των διαταξεων του άρθρου 30 παρ. 4,7,9 του Κ.Β.Σ. και τα στοιχεία που αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, προβλέπεται προσδιορισμός των καθαρών **αμοιβών (κερδών) και εξωλογιστικά-τεκμαρτά** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 3 και 4 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 2 του ν2238/94, εφαρμόζοντας στις βάσει της παρούσης προσδιορισθείσες αμοιβές, τον Λογιστικό συντελεστή καθαρού κέρδους (που είναι μεγαλύτερος από τον προσαυξημένο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους των πινάκων του Υπ Οικονομικών, $45\%+(45\%*40\%)=63\%$) περιοριζόμενο στο 75%, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν.2238/94 δεν μπορεί να υπερβεί το 75%:

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2006 ελέγχου	Οικ. Έτος 2006 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)		

Τελικές Καθαρές Αμοιβές Οικ. έτους 2006

Επειδή οι καθαρές αμοιβές του εξωλογιστικού-τεκμαρτού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερες από τις αμοιβές που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, για την παραπάνω ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο λαμβάνονται ως τελικές καθαρές αμοιβές από το δηλωθέν ελεύθεριο επάγγελμα της προσφεύγουσας αυτές που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό-τεκμαρτό προσδιορισμό, ήτοι 201.004,55€.

Επιπλέον στις αμοιβές (κέρδη) αυτές πρέπει να προστεθεί η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας από ανώνυμες και συγγενικών προσώπων της προσφεύγουσας καταθέσεις ποσού 207.110,46 € που πρέπει βάσει της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από την Ζ' πηγή της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα ανέρχεται στο άθροισμα των ποσών αυτών, ήτοι: $201.004,55\text{€} + 207.110,46\text{€} = 408.115,01\text{€}$, επειδή όμως δεν δύναται να γίνει δυσχερέστερη η θέση της προσφεύγουσας, περιορίζεται στο ποσό των **406.828,30€**

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2006

Οικονομικό έτος 2006 (διαχ. περίοδος 01-	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
--	------------------	-----------------	------------------	-----------------	-------------------	------------------

01/31-12-2005)						
Φορολογητέο εισόδημα Α',Β' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο Εισόδημα	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ	.....		.....		.....	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	.....		.....		.....	
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ	.....		.....		.....	
Μείον διαφορές συμψηφισμού	.....		.....		.....	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ	.....	.....	.....	.....	.....	

Οικ. έτος 2007 (χρήση 1/1/2006-31/12/2006)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

	Οικ. Έτος 2007 ελέγχου	Οικ. Έτος 2007 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της		

προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		
--	--	--

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

Η δήλωση του οικ. έτους 2007 περαιώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.3296/04. Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ2 ν2238/94.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2007 ελέγχου	Οικ. Έτος 2007 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Μείον εκπιπόμενες δαπάνες χρήσης		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους		

➤ Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2007 ελέγχου	Οικ. Έτος 2007 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (Κερδών)		

Τελικές Καθαρές αμοιβές (κέρδη) Οικ. έτους 2007: με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, 137.089,98€.

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2007

Οικονομικό έτος 2007 (διαχ. περίοδος 01- 01/31-12-2006)	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α',Β' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ'						

πηγής.						
Διαφορά δαπάνης που προστίθεται	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο Εισόδημα	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ	.....	.....	.....	.....	.....	.....
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Οικ. έτος 2008 (χρήση 1/1/2007-31/12/2007)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

Ακαθάριστες Αμοιβές παρούσης	Οικ. Έτος 2008 ελέγχου	Οικ. Έτος 2008 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυσθείσα αξία		
Σύνολο		
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ **Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

Η δήλωση του οικ. έτους 2008 περαιώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.3296/04. Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ2 ν2238/94.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2008	Οικ. Έτος 2008
----------------------------	-----------------------	-----------------------

	ελέγχου	παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Μείον εκπιπτόμενες δαπάνες χρήσης		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους		

➤ **Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

Επειδή με την παρούσα παραμένει η κρίση του ελέγχου ως προς τα τηρούμενα βιβλία «ανακριβή» λόγω της διαπιστωθείσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης και των διαταξεων του άρθρου 30 παρ. 4,7,9 του Κ.Β.Σ. και τα στοιχεία που αναλύονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, προβλέπεται προσδιορισμός των καθαρών αμοιβών (κερδών) και εξωλογιστικά-τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 3 και 4 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 2 του ν2238/94, εφαρμόζοντας στις βάσει της παρούσης προσδιορισθείσες αμοιβές, τον Λογιστικό συντελεστή καθαρού κέρδους (που είναι μεγαλύτερος από τον προσαυξημένο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους των πινάκων του Υπ Οικονομικών, $45\%+(45\%*40\%)=63\%$) περιοριζόμενο στο 75%, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν.2238/94 δεν μπορεί να υπερβεί το 75%:

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2008 ελέγχου	Οικ. Έτος 2008 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (κερδών)		

Τελικές Καθαρές αμοιβές (κέρδη) Οικ. έτους 2008: Επειδή οι καθαρές αμοιβές του λογιστικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερες από τις αμοιβές που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό-τεκμαρτό προσδιορισμό, για την παραπάνω ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο λαμβάνονται ως τελικές καθαρές αμοιβές από το δηλωθέν ελευθέριο επάγγελμα της προσφεύγουσας αυτές που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό, ήτοι **152.321,17€**.

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2008

Οικονομικό έτος 2008 (διαχ. περίοδος 01-01/31-12-2007)	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α',Β' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ' πηγής.						

πηγής.						
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο Εισόδημα	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ	.....		.....		.....	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	.....		.....		.....	
Εισφορά άρθ. 18 ν.3759/2009	.....		.....		.....	
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ	.....		.....		.....	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ	.....		.....		.....	

Οικ. έτος 2009 (χρήση 1/1/2008-31/12/2008)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

	Οικ. Έτος 2009 ελέγχου	Οικ. Έτος 2009 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		

Προσδιορισμός καθαρών αμοιβών

➤ **Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

Η δήλωση του οικ. έτους 2009 περαιώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.3296/04. Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ2 ν2238/94.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2009 ελέγχου	Οικ. Έτος 2009
----------------------------	------------------------	----------------

		παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Μείον εκπιπτόμενες δαπάνες χρήσης		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους		

➤ **Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2009 ελέγχου	Οικ. Έτος 2009 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (Κερδών)		

Τελικά Καθαρά Κέρδη (αμοιβές) Οικ. έτους 2009 :του λογιστικού προσδιορισμού 157.060,96€.

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2009

Οικονομικό έτος 2009 (διαχ. περίοδος 01-01/31-12-2008)	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α΄,Β΄ πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Γ΄ πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Ζ΄ πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα ΣΤ΄ πηγής.						
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994						
Φορολογητέο Εισόδημα						
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ						
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)						
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ						

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ
ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ
ΠΟΣΟ ευρώ

.....

.....

.....

.....

.....

Οικ. έτος 2010 (χρήση 1/1/2009-31/12/2009)

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

	Οικ. Έτος 2010 ελέγχου	Οικ. Έτος 2010 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης		
Πλέον Αποκρυσθείσα αξία		
Σύνολο		
Σύνολο Ακαθάριστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κατ' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		

Προσδιορισμός καθαρών κερδών

➤ **Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών**

Η δήλωση του οικ. έτους 2010 περαιώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.3296/04. Προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ2 ν2238/94.

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2010 ελέγχου	Οικ. Έτος 2010 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυσθείσα αξία		
Σύνολο		
Καθαρές Αμοιβές Περαιώσης		
Πλέον Αποκρυσθείσα αξία		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών)		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους		

➤ **Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών αμοιβών**

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2010 ελέγχου	Οικ. Έτος 2010 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών(κερδών)		

Τελικές Καθαρές αμοιβές (κέρδη) Οικ. έτους 2010: του λογιστικού προσδιορισμού 31.519,78€ .

Η μείωση των καθαρών αμοιβών (κέρδη) Οικ. έτους 2010 κατά ποσό 7002,58€ αυξάνει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων διαβίωσης στον σύζυγο της προσφεύγουσας στην χρήση αυτή η οποία προσδιορίζεται ως εξής:

	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Δ.Ε.Δ.
Τεκμήριο δευτερεύουσας κατοικίας		
Σύνολο τεκμηρίων διαβίωσης		
Σύνολο τεκμηρίων απόκτησης περιουσιακών Στοιχείων		
Σύνολο τεκμηρίων		
Εισοδήματα υπόχρεου		
Εισοδήματα συζύγου		
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων υπόχρεου		

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2010

Οικονομικό έτος 2010 (διαχ. περίοδος 01-01/31- 12-2009)	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α',Β' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.						
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.						
προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων						
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994						
Φορολογητέο Εισόδημα						
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ						
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)						
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ						
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ						

Οικ. έτος 2011 (χρήση 1/1/2010-31/12/2010)

Η χρήση 2010 δεν είναι ελεγμένη - περαιωμένη.

Προσδιορισμός ακαθάριστων αμοιβών

	Οικ. Έτος 2011 ελέγχου	Οικ. Έτος 2011
--	------------------------	----------------

		παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Σύνολο		
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών όπως προσδιορίζονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/1994 και των δεδομένων και των αναφερομένων στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά την συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, την απόκρυψη φορ. ύλης και τα λοιπά κα' έλεγχο προσδιοριστικά στοιχεία σε συνδυασμό με τα ποσοστά της παρ. 2γ του άρθρου 30 του ν.2238/1994, το άρθρο 30 παρ. 4,7 και 9 του ΠΔ 186/1992 και την ΠΟΛ 1087/10-6-2005.		

Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών

➤ Έγινε έλεγχος δαπανών και διαπιστώθηκε ότι όλες οι δαπάνες της χρήσης 2010, είναι πραγματικές , στηρίζονται σε νόμιμα παραστατικά και καλύπτουν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης .

(Λογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2011 ελέγχου	Οικ. Έτος 2011 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές Δήλωσης		
Πλέον Αποκρυβείσα αξία		
Ακαθάριστες Αμοιβές παρούσης		
Μείον εκπιπόμενες δαπάνες χρήσης		
Σύνολο Καθαρών Αμοιβών (κερδών) παρούσης		
Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους		

➤ Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός καθαρών κερδών

(Εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Οικ. Έτος 2011 ελέγχου	Οικ. Έτος 2011 παρούσης
Ακαθάριστες Αμοιβές		
Σ.Κ.Κ.		
Σύνολο Καθαρών αμοιβών (Κερδών)		

Τελικά Καθαρά Κέρδη (αμοιβές) Οικ. έτους 2011: του λογιστικού προσδιορισμού 16.091,16€

Φορολογική υποχρέωση Φορολογίας Εισοδήματος Οικ. έτους 2011

Οικονομικό έτος 2011 (διαχ. περίοδος 01- 01/31-12-2010)	Δήλωσης Υπόχρεου	Δήλωσης Συζύγου	Ελέγχου Υπόχρεου	Ελέγχου Συζύγου	Απόφασης Υπόχρεου	Απόφασης Συζύγου
Φορολογητέο εισόδημα Α΄,Β΄ πηγής.						

Φορολογητέο εισόδημα Γ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο εισόδημα Ζ' πηγής.	.....	.....	.....	.....	.....	.....
προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 ν.2238/1994	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογητέο Εισόδημα	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Για καταβολή φόρος, τέλη χαρτοσήμου κλπ	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Συνολικός φόρος, τέλη, πρόσθετοι φόροι κλπ	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Εισφορά άρθρων 29 και 30 ν.3986/2011	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Εισφορά άρθρου 31 ν.3986/2011	.....	.....	.....	.....	.....	.....
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΠΟΣΟ ευρώ	.....	.....	.....	.....	.....	.....

* Η εισφορά του άρθρου 29 του ν 3986/2011 βάσει δήλωσης αντιστοιχεί σε τεκμαρτό εισόδημα 21711,33€ δηλαδή μεγαλύτερο του με την παρούσα προσδιορισθέντος.

Οριστική φορολογική υποχρέωση ως προς τον Φ.Π.Α. της υπόχρεου, της επιμέρους διαχ. περιόδου 01-07-2010/31-12-2010, βάσει της με αρ. .../..... Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Επειδή η προσφεύγουσα για την δραστηριότητά της «υπηρεσίες» εμπίπτει στον Φ.Π.Α. από 1-7-2010 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 62 του ν.3842/2010 που κατήγγειλε την περ. ια της παρ. 1 του άρθρου 22 του κώδικα Φ.Π.Α., με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιστ της παρ. 1 του άρθρου 92 του ιδίου νόμου από 1-7-2010 .

Επειδή η διαπιστωθείσα απόκρυψη ποσού 1625€ προέκυψε την 27-05-2010, συνεπώς η πράξη αυτή ήταν σε διάστημα που η επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας στην οποία εμπίπτει η αμοιβή αυτή δεν ενέπιπτε στον Φ.Π.Α.

Επειδή τα βιβλία βάσει της παρούσης κρίθηκαν ως επαρκή και ακριβή.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν άλλες διαφορές ως προς τον Φ.Π.Α της υπό κρίση περιόδου.

Η με αρ. .../..... Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. που προέβλεπε πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά 599,70€ και οφειλόμενο με την πράξη χρεωστικό 272,59€ πλέον φόρος ανακρίβειας 327,11€, με την παρούσα απόφαση να μεταρρυθμιστεί σε πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά 599,70€ και οφειλόμενο με την πράξη χρεωστικό μηδέν (0) .

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
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).