



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 06-06-2019

Αριθμός Απόφασης: 1931

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../06-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ....., κατοίκου, οδός αρ., κατά των κάτωθι περιγραφομένων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημ/νια πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ
1		31-12-2018		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	109.556,56 €	109.556,56 €
2		31-12-2018		ΦΠΑ	2013	2.014,98 €	2.014,98 €

3	.....	31-12-2018		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ	2013	8.025,04 €	8.025,04€
						119.596,58 €	119.596,58 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.

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

Επί της με αριθμ. πρωτ./06-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.613,72 €, πλέον 1.306,86 € πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ , πλέον 1.144,81 € τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, πλέον 411,25 € εισφορά αλληλεγγύης , ήτοι συνολικό ποσό 5.476,64 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 2.051,45 €, πλέον 1.907,48 € προκαταβολή φόρου, πλέον 1.025,73 € πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ , πλέον 898,54 € τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ, πλέον 149,40 € εισφορά αλληλεγγύης , ήτοι συνολικό ποσό 6.032,60 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8.025,04 € διότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

1.Έκδοση 340 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών χωρίς να αναγράφεται το ΑΦΜ του αντισυμβαλλομένου, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ 12§9 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ , που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ 5 ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθ 7 §3 περ ζ του ν 4337/2015. Επιβάλλεται πρόστιμο $15 \times 600,00 = 9.000,00 / 3 = 3.000,00$

2.Οκτώ παραβάσεις για μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών σε ισάριθμες περιπτώσεις για αμοιβές μικρότερες των 1.200,00 κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ 12§1 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ 5 ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθ 7 §3 περ ζ του ν 4337/2015. Επιβάλλεται πρόστιμο $8 \times 600,00 = 4.800 / 3 = 1.600,00$

3.Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε μία (1) περίπτωση για αμοιβή 1.368,14 € κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ 12§1 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ 5 ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθ 7 §3 περ στ του ν 4337/2015. Επιβάλλεται πρόστιμο $1.369,14 \times 25\% = 3.082,76$.

4.Ανακριβής έκδοση ως προς την αξία μιας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ποσό ανακρίβειας 12.331,07 κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ 12§1 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ 5 ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθ 7 §3 περ στ του ν 4337/2015. Επιβάλλεται πρόστιμο $12.331,07 \times 25\% = 3.082,76$.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και το πρόστιμο προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΠΔ.186/1992 του ΚΒΣ. Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών «*Νομικές Υπηρεσίες σχετικά με διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας*», κατόπιν της με αριθμό/2016 εντολής Μερικού Ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών για την χρήση 2012.

Η φορολογική αρχή, επεξεργάστηκε τις κινήσεις των Τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, κατά την χρονική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 και παράλληλα προέβη σε έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της και διαπίστωσε τα εξής :

ΚΒΣ (πδ 186/92): Ο έλεγχος έκρινε ότι εξέδωσε σε 340 περιπτώσεις παραστατικά προς νομικά πρόσωπα, δίχως να αναγράψει επ' αυτών τον ΑΦΜ τους, καθώς και ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβές στοιχείο σε 10 συνολικά περιπτώσεις (αρθ. 12 παρ. 1 ΚΒΣ) για επαγγελματικά έσοδα συνολικής αξίας € 16.735,61 τα οποία και φέρονται ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας ως δικηγόρου.

ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Ο έλεγχος έκρινε ότι : α) **Απέκρυψε φορολογητέα ύλη**, κατά τα ανωτέρω, ύψους **€ 16.735,61 από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας**, λόγω δε της φερόμενης «μεγάλης έκτασης παρατυπιών και παραλείψεων, που θίγουν το κύρος των βιβλίων», έκρινε τα βιβλία της διαχειριστικής περιόδου 2012 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ, προσδιόρισε τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.), εξωλογιστικά και τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. μετά των προσαυξήσεων βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού, β) Δεν απέδειξε την προέλευση και πηγή χρηματικών ποσών, συνολικού **ύψους € 8,890,00**, τα οποία πιστώθηκαν σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, με αποτέλεσμα, να φορολογηθούν ως «**προσαύξηση περιουσίας**» (αρθ. 48 παρ. 3 ν.2238/94) γ) δεν αναγνώρισε το ποσό των **4.898,57 €** για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και πρόσθεσε αυτό ως **λογιστικές διαφορές**

ΦΠΑ: Ο έλεγχος, αφού προσαύξησε τις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές λόγω ανακρίβειας των βιβλίων, πολλαπλασίασε το άνω ποσό της προσαύξησης με το ποσοστό των φορολογητέων /

απαλλασσομένων εκροών βάσει δήλωσης (10,43%) εξάγοντας διορθωτικά φόρο εκροών. Επίσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ για συγκεκριμένες εισροές (δαπάνες), προσδιόρισε δε διορθωτικά τον αποδοτέο ΦΠΑ εισροών σε € 2.014,98 (συμπ/μενου προσθέτου φόρου).

Με βάση τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου για κάθε φορολογικό αντικείμενο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίησης των παραπάνω πράξεων **και ισχυρίζεται τα εξής :**

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να μου επιβάλει φόρο για το οικ. έτος 2013 – επίδοση των καταλογιστικών πράξεων μετά την συμπλήρωση της παραγραφής (31.12.2018).

2. Ουσιαστική αντίκρουση ισχυρισμών ελέγχου (αφορά όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις).

Για την αντίκρουση των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φύση και προέλευση των επίμαχων πιστώσεων, αναφέρω τα ακόλουθα:

Παρέχω νομικές υπηρεσίες, ως δικηγόρος, επί συναπτά έτη και εξειδικεύομαι στο δίκαιο πνευματικής και βιομηχανικής ιδιοκτησίας (εμπορικά σήματα, ευρεσιτεχνίες, πνευματικά δικαιώματα κλπ), συνεργαζόμενη με διεθνούς φήμης πρόσωπα και οργανισμούς, που μου εμπιστεύονται τον χειρισμό σχετικών νομικών τους υποθέσεων στην Ελλάδα.

Αφού κλήθηκα από τον έλεγχο να παράσχω εξηγήσεις για τις πιστώσεις σε τραπεζικούς μου λογαριασμούς, απέδειξα ότι τα κατατεθέντα σε εμένα ποσά έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος. Εντούτοις, χρηματικά ύψους € 12.331,07 που κατατέθηκαν από την αλλοδαπή επιχείρηση (πρώην) (βλ. σελ. 22-23 έκθεσης ελέγχου φορ. εισοδήματος), καθώς και ποσό € 4.404,54 από λοιπά αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, φέρονται ως μη καλυπτόμενα από τις ΑΠΥ που έχω εκδώσει, με αποτέλεσμα να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, ενώ στην πραγματικότητα αφορούσαν σε γενόμενες δαπάνες προς όφελος και για λογαριασμό των εντολέων μου, ως θα αποδείξω κατωτέρω. Ειδικότερα:

Δικαιολόγηση ποσού € 4.404,54 (βλ. σελ. 22 έκθεσης ελέγχου φορ. εισοδήματος)

Τα αναφερόμενα στον εν λόγω πίνακα χρηματικά ποσά αποτελούν δαπάνες για καταχώριση ευρεσιτεχνιών που μου ΠΙΣΤΩΘΗΚΑΝ και κατέβαλα για λογαριασμό των εντολέων-εταιρειών που προέβησαν στην κατάθεση, ήτοι:

(α/α πίνακα)

1) - Ποσό €120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 261,70 αφορά σε έξοδα υπέρ
(υπόλοιπο € 141,70)

2) - Ποσό €120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 279,73 αφορά σε έξοδα υπέρ
(υπόλοιπο € 159,73).

3) - Ποσό €300,00 εκ συνόλου πίστωσης € 635.68 αφορά σε
έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 335.68)

4) - Ποσό € 120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 277,21 αφορά σε έξοδα υπέρ
(υπόλοιπο € 157,21)

7) - Ποσό € 120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 290,64 αφορά σε έξοδα υπέρ (
υπόλοιπο_€ 170,64)

8) - Ποσό € 350,00 εκ συνόλου πίστωσης € 353.95 αφορά σε έξοδα υπέρ (
υπόλοιπο € 3,94)

9) - Ποσό € 1200.00 εκ συνόλου πίστωσης € 1.369,14 αφορά σε έξοδα υπέρ
..... (υπόλοιπο € 169,14)

**(για τα παραπάνω, βλ. ΣΧ. ΠΙΝΑΚΑ I όπου προσκομιζόμενα παράβολα,
αλληλογραφία με καταθέτη, ανάλυση παραβόλων κλπ έγγραφα)**

Σύνολο πιστώσεων που αιτιολογήθηκε: € 2.330,00 (υπόλοιπο € 2.073,74)

Δικαιολόγηση ποσού € 8.890,00 (βλ. σελ. 21 έκθεσης ελέγχου φορ. εισοδήματος) αρθ. 48 παρ. 3 ΚΦΕ (προσαύξηση περιουσίας)
--

Τα αναφερόμενα στον εν λόγω πίνακα χρηματικά ποσά δικαιολογούνται ως εξής:

(αρίθμηση πίνακα)

Γ2. Αφορά σε κατάθεση μετρητών από εμένα την ίδια (βλ. καταθετήριο).

Γ3. Πίστωση ποσού 4.280,00 από: αφορά σε δαπάνες καταχώρισης σημάτων τρίτων
ύψους € 4.030,00 (βλ. προσαγόμενη αλληλογραφία με, συνημμένο εξοδολόγιο και
επιβεβαίωση πληρωμής της άνω εταιρείας με αναφορά στο εν λόγω εξοδολόγιο) (η διαφορά των €
250,00 αφορά σε έξοδα τραπέζης)

Γ.19. Πίστωση ποσού 1.470,00 από: αφορά σε δαπάνες καταχώρισης σημάτων τρίτων
ύψους € 1.470,00 (βλ. προσαγόμενη αλληλογραφία με, συνημμένο εξοδολόγιο και
επιβεβαίωση πληρωμής της άνω εταιρείας με αναφορά στο εν λόγω εξοδολόγιο).

Γ.26. Πίστωση ποσού 2.245,00 από: αφορά σε δαπάνες καταχώρισης σημάτων

τρίτων ύψους € 2.245,00 (βλ. προσαγόμενη αλληλογραφία με, συνημμένο εξοδολόγιο και επιβεβαίωση πληρωμής της άνω εταιρείας με αναφορά στο εν λόγω εξοδολόγιο).

Γ.30. Η πίστωση ποσού € 695,00 αφορά σε προεξόφληση ισόποσης αμοιβής προς την εταιρεία, για την οποία εξεδόθησαν τα ΤΠΥ/13 και/13 ποσού € 482,00 και 213,00 αντίστοιχα (σύνολο € 695,00 ως η ελεγχόμενη πίστωση), ο δε χρόνος έκδοσης τους έγινε με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

(για τα παραπάνω, βλ. προσκομιζόμενο ΠΙΝΑΚΑ II, όπου αλληλογραφία με, η πίστωση των ποσών σε τραπ. λογαριασμό του κλπ)

Οι παραπάνω πιστώσεις δικαιολογήθηκαν στο σύνολό τους.

Δικαιολόγηση ποσού € 12.331,07 (βλ. σελ. 22-23 έκθεσης ελέγχου φορ. εισοδήματος), πιστώσεις από

Κατά το ελεγχόμενο έτος (2012) παρείχα νομικές υπηρεσίες σε πλήθος αλλοδαπών εταιρειών και οργανισμών, μεταξύ των οποίων και η αλλοδαπή επιχείρηση (πρώην), η οποία δραστηριοποιείται διεθνώς στις υπηρεσίες μετάφρασης και κατοχύρωσης δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας και με την οποία είχα ήδη σταθερή συνεργασία και οικονομικές συναλλαγές από προγενέστερα έτη, για αμοιβές και έξοδα που πραγματοποιούσα για λογαριασμό της στην Ελλάδα.

Αφού κλήθηκα από τον έλεγχο να παράσχω εξηγήσεις για τις πιστώσεις σε τραπεζικούς μου λογαριασμούς από την παραπάνω εταιρεία, προσκόμισα τις εκδοθείσες για το σκοπό αυτό ΑΠΥ ετών 2011-2012, αποδεικνύοντας ότι τα επίμαχα ποσά έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος. Εντούτοις, ποσό ύψους € 12.331,07 φέρεται ως μη καλυπτόμενο από τις άνω ΑΠΥ και φορολογήθηκε ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα.

Το παραπάνω ποσό αντιστοιχεί σε γενόμενες δαπάνες προς όφελος της άνω εντολέως μου, οι οποίες καταβλήθηκαν για λογαριασμό της σε οργανισμούς (.....) και σε τρίτα πρόσωπα. Ειδικότερα, οι πιστώσεις αφορούν κυρίως σε αμοιβές τρίτων προσώπων που παρείχαν υπηρεσίες μεταφράσεων έργων τα οποία μας είχαν ανατεθεί από την άνω εταιρεία. Οι δαπάνες δεν προκύπτουν εξ εγγράφων για τον απλούστατο λόγο ότι αφορούσαν σε κατ' αποκοπή αμοιβές που κατέβαλα σε φοιτητές με υψηλού επιπέδου κατάρτιση επί ξένων γλωσσών, κατόπιν συστάσεων από το φιλικό και επαγγελματικό μου περιβάλλον. Επομένως, τα παραπάνω ποσά δεν αφορούσαν φορολογητέο εισόδημα μου, παρίσταται δε προφανές ότι δεν κατέστη δυνατόν να λάβω τα αντίστοιχα παραστατικά δαπανών προς καταχώρισή, άλλως, αν είχε συμβεί αυτό, προφανώς θα είχαν καταχωρηθεί και θα ήταν ισόποσα προσαυξημένες οι αμοιβές μου, με ισοδύναμο τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα.

Εντούτοις, για σκοπούς επιβολής φόρου εισοδήματος, το κρίσιμο γεγονός είναι, εάν τα εν λόγω χρηματικά ποσά που πιστώθηκαν αποτελούν ή όχι αδήλωτη φορολογητέα ύλη, είναι δε αδιάφορος ο λογιστικός τους χειρισμός, αν δηλ. το σχετικό ποσό καταχωρήθηκε ως δαπάνη στα λογιστικά βιβλία, προσαυξάνοντας ισόποσα την αμοιβή, αφού, ως προαναφέρθηκε, το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα παραμένει το ίδιο.

Επιφυλάσσομαι να προσκομίσω ενώπιον Σας υπεύθυνες δηλώσεις των προσώπων που έλαβαν τις αντίστοιχες αμοιβές ή λοιπά αποδεικτικά μέσα δαπανών για υποθέσεις της άνω εταιρείας, εντούτοις, είναι προφανές ότι αυτό είναι αντικειμενικώς δυσχερές.

A. ΚΒΣ

A.1. Ακυρότητα πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω μη απόδειξης από τη φορολογική αρχή ότι τα σχετικά ποσά αφορούν σε εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος.

A.2. Ακυρότητα της προσβαλλομένης πράξης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, λόγω ανεπίτρεπτης εφαρμογής της δυσμενέστερης μεταβατικής διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 σε σχέση με την ισχύουσα νομοθετική απαλλαγή από συναφείς κυρώσεις.

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

B.1. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος – η φορολογική αρχή όφειλε να προσδιορίσει λογιστικά το εισόδημά μου – νομικά πλημμελής και ακυρωτέα η σχετική καταλογιστική πράξη λόγω (πλήρως) ανεπαρκούς αιτιολογίας αναφορικά με την ανάγκη προσφυγής σε μέθοδο εξωλογιστικού προσδιορισμού.

B2. Επικουρικά: Απαγόρευση καταλογισμού παράβασης ανακρίβειας κατ' άρθρο 30 παρ. 4 Κ.Β.Σ. στο πλαίσιο μερικού ελέγχου, καθώς τέτοια ανακρίβεια μπορεί να διαπιστωθεί μόνο στο πλαίσιο τακτικού ελέγχου και υπό το καθεστώς του Ν. 4174/2013, πλήρους ελέγχου.

B3. Επικουρικά: Αναδρομική εφαρμογή των ηπιότερων διατάξεων του ν.4172/13 (νέου ΚΦΕ) αντί της διάταξης του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 περί προσαύξησης των μοναδικών συντελεστών καθαρών κερδών κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος. Η διάταξη του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 έχει κυρωτικό χαρακτήρα (ποινήs) και δεν δύνανται να εφαρμοστεί μετά την κατάργηση των διατάξεων του Ν. 2238/1994, καθώς οι μεταγενέστερες διατάξεις του Ν. 4172/2013 δεν περιέχουν αντίστοιχη ρύθμιση και συνεπώς εφαρμόζονται αναδρομικά και για την προκείμενη φορολογική περίοδο.

Γ.ΦΠΑ

Γ.1. Ομοίως ως άνω, η προσβαλλομένη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, είναι αβάσιμη ως ερειδόμενη επί εσφαλμένης προϋπόθεσης ότι υπάρχουν αδήλωτα έσοδα / εκροές που συνιστούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα (βλ. κεφ. Ι). Κυρίως όμως, ο έλεγχος μη νόμιμα επέβαλε προσαύξηση λόγω (δήθεν) ανακρίβειας στις φορολογητέες εκροές μου (και ειδικότερα σε ποσοστό (10,43%) που αναλογεί σε φορολογητέες εκροές επί συνόλου εκροών βάσει δήλωσης) για τον προφανή λόγο ότι, ακόμη και αποκρυβέντα να κριθούν τα εν λόγω έσοδα, ο ίδιος ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν απαλλασσόμενες πράξεις προς λήπτες σε ΕΕ και ΗΠΑ (ρητή αναφορά σελ. 19 έκθ. Ελέγχου ΦΠΑ: «δεν προκύπτει ΦΠΑ από την απόκρυψη εσόδων, διότι προέρχεται από απαλλασσόμενες εκροές»).

Συνακόλουθα, ο έλεγχος αντιφάσκει, αφού δεν νοείται, για σκοπούς ΦΠΑ, προσαύξηση λόγω ανακρίβειας εφόσον οι φορολογητέες εκροές που προσαυξάνουν τη βάση επιβολής ΦΠΑ είναι αποδεδειγμένα απαλλασσόμενες του φόρου. Συνακόλουθα, η οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα.

3. Μη σωρευτική επιβολή, επί του ποσού κυρίου φόρου και ΦΠΑ, προστίμου (κατ' αρθ. 58 ΚΦΔ) και τόκων (κατ' αρθ. 53 ΚΦΔ), κατ' εφαρμογή της διάταξης του αρθ. 49 του Ν. 4509/17, λόγω αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης του άρθρου 3 παρ. 7 του Ν. 4337/2015 το οποίο προβλέπει μόνον την επιβολή προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμου για το οικ. έτος 2013 καθώς και του ισχυρισμού της ότι οι καταλογιστικές πράξεις επιδόθηκαν μετά την συμπλήρωση της παραγραφής (31-12-2018).

Επειδή, στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του

προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό...».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 ,4 του ν.2238/94 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006(ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997ορίζεται:«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, δεν τίθεται θέμα παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων οι οποίες εκδόθηκαν την 31-12-2018 και επιδόθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα την 07-01-2019, καθόσον η έκδοσή τους διακόπηκε η πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή των επίδικων φόρων και προστίμου..

Περαιτέρω σχετικά με την αντισυνταγματικότητα της μεταβατικής διάταξης της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 που προβάλλει η προσφεύγουσα με το συμπληρωματικό υπόμνημα :

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η

ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας της μεταβατικής διάταξης της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

➤ **Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναφορικά με τη φύση και προέλευση των επίδικων πιστώσεων:**

Δικαιολόγηση ποσού € 4.404,54

Επειδή, μεταξύ των αδικαιολόγητων καταθέσεων στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας , αποτελούν και οι παρακάτω περιπτώσεις επώνυμων καταθέσεων που αφορούν χρηματικά ποσά που κατατέθηκαν από επιχειρήσεις για τις οποίες ο έλεγχος, καταλόγισε πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, καθώς έκρινε ότι αποτελούν εισόδημα από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας – Υπηρεσίες Δικηγόρου. Οι εν λόγω καταθέσεις είναι :

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΤΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ
1		261,70	05/03/2012	.....	.....
2		279,73	07/03/2012	.....	.....
3		635,68	22/03/2012	.....	.....
4		277,21	11/04/2012	.....	.....
5		101,03	22/05/2012	.....	.....
6		290,64	02/07/2012	.....	.....
7		353,95	16/07/2012	.....	.....

8	.....	835,46	03/09/2012	.....	.....
9	.....	1.369,14	01/11/2012	.....	.....
		4.404,54			
ΣΥΝΟΛΟ					

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή , η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα αναφερόμενα στον εν λόγω πίνακα χρηματικά ποσά αποτελούν δαπάνες για καταχώριση ευρεσιτεχνιών που κατέβαλε για λογαριασμό των εντολέων-εταιρειών που προέβησαν στην κατάθεση,

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει α) για την αιτιολόγηση των ποσών των καταθετών,,,, αντίγραφα αιτήσεων προς το Υπουργείο Ανάπτυξης Ανταγωνιστικότητας & Ναυτιλίας ανανέωσης σήματος μετά των σχετικών παράβολων που πλήρωσε για λογαριασμό των ανωτέρω, για την αιτιολόγηση των ποσών του καταθέτη, αντίγραφα αποδείξεων είσπραξης τελών για κατάθεση αίτησης για χορήγηση διπλώματος ευρεσιτεχνίας προς τον Οργανισμό Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας (Ο.Β.Ι.) που πλήρωσε για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρείας, γ) για την αιτιολόγηση των ποσών του καταθέτη, αντίγραφα αποδείξεων είσπραξης τελών εκδόσεως του με αιτιολογία κατάθεσης χρόνος προστασίας που πλήρωσε για λογαριασμό της εταιρείας, καθώς και σχετική αλληλογραφία με τους εν λόγω καταθέτες.

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, προκύπτει ότι:

1) για την επώνυμη κατάθεση από την «.....» ποσό €120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 261,70 αφορά σε έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 141,70)

2) για την επώνυμη κατάθεση από την «.....» ποσό €120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 279,73 αφορά σε έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 159,73).

3) για την επώνυμη κατάθεση από την «.....» ποσό €300,00 εκ συνόλου πίστωσης € 635.68 αφορά σε έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 335.68)

4) για την επώνυμη κατάθεση από την «.....» ποσό € 120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 277,21 αφορά σε έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 157,21)

7) για την επώνυμη κατάθεση από την «.....» ποσό € 120,00 εκ συνόλου πίστωσης € 290,64 αφορά σε έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 170,64)

8)) για την επώνυμη κατάθεση από την «.....» ποσό € 350,00 εκ συνόλου πίστωσης €

353.95 αφορά σε έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 3,94)

9) για την επώνυμη κατάθεση από την «.....» ποσό € 1200.00 εκ συνόλου πίστωσης € 1.369,14 αφορά σε έξοδα υπέρ (υπόλοιπο € 169,14).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο..».

Επειδή, το βάρος απόδειξης για τη στοιχειοθέτηση παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου το φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣτΕ 8862016, ΣτΕ 1514/2012).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και το γεγονός ότι η ίδια παρέχει νομικές υπηρεσίες σχετικά με διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλα δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, **ο ισχυρισμός της ότι το ποσό των 2.330,00 € από το συνολικό ποσό των επώνυμων καταθέσεων αιτιολογείται, κρίνεται προδήλως βάσιμος**, ενώ η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία ότι η προσφεύγουσα εισέπραξε τα επίμαχα ποσά ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής της δραστηριότητας **και ως εκ τούτου δεν στοιχειοθετείται από τη φορολογική αρχή** (για τα συγκεκριμένα ποσά), η οποία φέρει και το βάρος της αποδείξεως, **η αποδοθείσα παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου**. Ωστόσο, το υπόλοιπο ποσό καταθέσεων ύψους **2.073,74 €**, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες προς τους αυτού (κατάθεση για λογαριασμό τους, αιτήσεων για ανανέωση σήματος, χορήγηση αδειών, κλπ), ορθώς καταλογίζεται σε βάρος της, πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3&5 Ν.4337/2015 για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι «*Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος*

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1095/29-01-2011**, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.[3888/2010](#)», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«..... 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».

Επειδή, στην **ΠΟΛ. 1175/16.11.2017**, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

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

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών

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

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

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

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

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω καθόσον με επαρκείς διευκρινήσεις και ικανοποιητικές αποδείξεις αιτιολογήθηκε η πηγή και η αιτία των υπό κρίση καταθέσεων δεν συντρέχουν για αυτές, οι διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 .

Δικαιολόγηση ποσού 12.331,07€ πιστώσεις από

Επειδή, στις παρακάτω περιπτώσεις κατατέθηκαν χρήματα σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας από επιχειρήσεις για τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε πρόστιμο ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, καθώς έκρινε ότι αποτελούν εισόδημα από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας – Υπηρεσίες Δικηγόρου:

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΤΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ
1		4.417,14	20/01/2012	.....	.....

2	.....	6.053,67	16/03/2012	.....	.....
3	.....	8.434,96	13/07/2012	.....	.....
4	.....	6.065,89	10/08/2012	.....	.....
5	.....	3.859,41	05/10/2012	.....	.....

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και εισοδήματος προκύπτει ότι η διαπιστωθείσα ανακρίβεια των συναλλαγών ανερχόταν στο ποσό των 19.331,07€, και ο έλεγχος αφού αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς τις προσφεύγουσας, όπως αποτυπώθηκαν στο με αριθμ. Πρωτ./2018 υπόμνημά της, μείωσε το ποσό κατά 7.000€ και προέκυψε ποσό ανακρίβειας ευρώ 12.331,07.

Επειδή ωστόσο το ποσό των 12.331,07€ ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτιολογήθηκε με νόμιμα παραστατικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του ΠΔ 186/1992.

Δικαιολόγηση ποσού 8.890,00 € από ανώνυμες πιστώσεις

Επειδή, για τις ανώνυμες καταθέσεις ποσού **8.890,00 €**, καθόσον δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που θα μπορούσαν να αναιρέσουν τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 07/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επομένως, για την χρήση 2012, βάσει παρούσας απόφασης, προσδιορίζουμε εκ νέου :

Ως προς τον ΚΒΣ

το πρόστιμο που επιβάλλεται στην προσφεύγουσα προσδιορίζεται στο συνολικό ποσό των **7.882,76 €** ως εξής

α..Έκδοση 340 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών χωρίς να αναγράφεται το ΑΦΜ του αντισυμβαλλομένου, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ 12§9 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ , που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ 5 ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθ 7 §3 περ ζ του ν 4337/2015.

Επιβάλλεται πρόστιμο $15 \times 600,00 = 9.000,00 / 3 =$ **3.000,00 €**.

2.Εννέα παραβάσεις για μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών σε ισάριθμες περιπτώσεις για αμοιβές μικρότερες των 1.200,00 κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ 12§1 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ 5 ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθ 7 §3 περ ζ του ν 4337/2015.

Επιβάλλεται πρόστιμο $9 \times 600,00 = 4.800,00 = \underline{1.800,00 \text{ €}}$

3.Ανακριβής έκδοση ως προς την αξία μιας (1) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ποσό ανακρίβειας 12.331,07 κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ 12§1 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθ 5 ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρθ 7 §3 περ στ του ν 4337/2015.

Επιβάλλεται πρόστιμο $12.331,07 \times 25\% = 3.082,76$.

Β. Ως προς το εισόδημα

Το ποσό της αποκρυβείας φορολογητέας ύλης σε 14.661,87 €

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη για την χρήση 2012 προσδιορίζονται ως εξής:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Παροχής Υπηρεσιών		
Δηλωθείσες Ακαθάριστες Αμοιβές Ελευθερίου Επαγγέλματος	181.698,82	181.698,82
Πλέον αποκρυβείας Ακαθάριστες Αμοιβές	16.735,61	14.661,87
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών	198.434,43	196.360,69
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Αμοιβών λόγω ανακρίβειας 8%	15.874,75	15.708,86
Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών (ελέγχου) Ελευθ. Επαγγέλματος	214.309,18	212.069,55
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	214.309,18	212.069,55

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ		
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/-31/12/2012		

Ακαθάριστα βιβλίων	181.698,82	181.698,82
Απόκρυψη εσόδων	16.735,61	14.661,87
Σύνολο Εσόδων	198.434,43	196.360,69
Μείον Δαπάνες	143.700,31	143.700,31
Πλέον λογιστικές διαφορές	4.898,57	4.898,57
Σύνολο Καθαρών κερδών λογιστικού προσδιορισμού	59.632,69	57.558,95
Λογιστικός Συντελεστής καθαρών κερδών	30,05	29,31

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΕΡΔΩΝ		
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012		
Ακαθάριστα έσοδα	214.309,18	212.069,55
Συντελεστής καθαρών κερδών εφαρμοζόμενος	70%	70%
Σύνολο Καθαρών Κερδών εξωλογιστικού προσδιορισμού	150016,426	148.448,68
ΣΥΝΟΛΟ Κ.Κ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	150.016,42	148.448,68
Εξωλογιστικός Συντελεστής καθαρών κερδών	70%	70%

Επομένως, για την κρινόμενη Χρήση 2012 λαμβάνουμε υπόψη για τον προσδιορισμό του Φόρου Εισοδήματος τα μεγαλύτερα Καθαρά Κέρδη, ήτοι το **Σύνολο των Καθαρών Κερδών** του λογιστικού Προσδιορισμού βάσει ελέγχου, ποσού **150.016,42 €**.

Β. Ως προς το ΦΠΑ

Επειδή τα βιβλία της επιχείρησης βάσει παρούσας απόφασης κρίνονται ανακριβή οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης προσδιορίζονται εξωλογιστικά λαμβάνοντας υπόψη τις δηλωθείσες εκροές την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη βάσει παρούσας απόφασης και την προσαύξηση λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ 32 §2 περ. 4 του ν 2238/94 , όπως ισχύει με την προσθήκη του αρθ 10§1 του ν 3296/2004 ως ακολούθως:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Δηλωθείσες φορολογητέες	18.957,12	18.957,12	Φόρος εκροών	4.360,14	4.360,14

Ενδοκοιν παραδόσεις	162.741,70	162.741,70			
εξαγωγές απαλ/νες					
με δικαίωμα έκπτωσης					
Σύνολο εκροών δήλωσης ¹	181.698,82	181.698,82		4.360,14	4.360,14
Αποκρυβείσα ύλη	16.735,61	14.661,87	0	0	0
Προσαύξηση ²	15.874,75	15.708,86			
Ανακρίβειας αρθ 30 ΠΔ 186/92					
Προσαύξηση ²	1.655,73	1.638,43		380,81	380,81
Ανακρίβειας αρθ 30 ΠΔ 186/92 φορολογητέες					
Προσαύξηση ²	14.219,02	14.070,43			
Ανακρίβειας αρθ 30 ΠΔ 186/92 απαλ/νες					
με δικαίωμα έκπτωσης					
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	214.309,18	212.069,55	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	4.740,95	4.740,95

Το σύνολο των φορολογητέων εκροών και των απαλ/νων με δικαίωμα έκπτωσης έχουν ως εξής :

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	20.612,85	20.595,55
Σύνολο απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	193.696,33	191.474,00

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιορίζουμε τις φορολογητέες εκροές και τις εισροές ως εξής :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΚΡΟΕΣ				
Αξία φορολογητέων εκροών – 23%	18.957,12	20.612,85	20.595,55	1.638,43
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	18.957,12	20.612,85	20.595,55	1.638,43
Εκροές απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης	162.741,70	193.696,33	191.474,00	28.732,30
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	181.698,82	214.309,19	212.069,55	30.370,73
Μείον αξία παγίων ενδ. αποκτήσεων, αυτοπαρ. πράξεων λήπτη §3β αρθ 31κτλ				0,00
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	181.698,82	214.309,19	212.069,55	30.370,73
Φόρος εκροών – 23%	4.360,14	4.740,96	4.736,98	376,84
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	4.360,14	4.740,95	4.736,98	376,84
ΕΙΣΡΟΕΣ				0,00
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	6.078,29	6.078,29	6.078,29	0,00

				-9.121,59
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	9.121,59	6.224,62	6.224,62	6.224,62
Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών αρ.14.2.α				0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	15.199,88	12.302,91	12.302,91	-2.896,97
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	1.218,97	560,06	560,06	-658,91
ΦΟΡΟΣ αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	1.398,01	1.398,01	1.398,01	0,00
ΦΟΡΟΣ ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών αρ.14.2.α				0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	2.616,98	1.958,07	1.958,07	-658,91
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	1.743,17	1.743,17	1.743,17	0,00
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη				0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				0,00
Φ.Π.Α. που δεσμεύθηκε μέσω τραπεζών				0,00
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών (πλην κωδ. 116, 117, 118)				0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	4.360,15	3.701,24	3.701,24	-658,91
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών				0,00
Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου				0,00
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,01	0,01		-0,01
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	4.360,14	3701,23		-4.360,14
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ				0,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ (Για καταβολή ή επιστροφή) - ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ				0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 114-2)	4.360,14	4.740,95		-4.360,14
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 123)				0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 122)	4.360,14	3.701,23		-4.360,14
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο				0,00

ΠΟΣΟ για έκπτωση				0,00
ΠΟΣΟ για επιστροφή				0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο		1.039,72	1.035,74	1.035,74
Πρόσθετος φόρου				0,00

- **Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναφορικά με την ακυρότητα της πράξης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, λόγω ανεπίτρεπτης εφαρμογής της δυσμενέστερης διάταξης του άρθ. 7 παρ.3 του Ν.4337/2015.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 περ ζ και περ. στ του Ν.4337/2015:

«Άρθρο 7

Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, εν προκειμένω από την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ αλλά και από την πράξη επιβολής προστίμου προκύπτει ότι εφαρμόστηκαν οι αναφερόμενες μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

- **Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν είναι νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος και ακυρωτέα η καταλογιστική πράξη λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 για το κύρος και την αξιοπιστία των τηρούμενων Βιβλίων και Στοιχείων ισχύουν τα εξής:

Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.

1. 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 Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να

αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα 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.

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,

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

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

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

*** Οι περιπτώσεις α' έως ε' του πρώτου εδαφίου της παρ.7 αντικαταστάθηκαν

από τις ανωτέρω περ. α' και β' ως άνω με την παρ.8 άρθρ.31 Ν.3522/2006,
ΦΕΚ Α 276/22.12.2006.

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

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

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

Εν προκειμένω δεδομένου των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων με απόκρυψη φορολογητέας ύλης περιορισμένης βάσει παρούσας

απόφασης ανέρχεται στο ποσό των 14.661,87 € , ήτοι σε ποσοστό **8,07 %** επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 181.698,82€, ορθώς κρίνονται τα βιβλία ανακριβή.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στα πλαίσια μερικού ελέγχου δεν μπορεί να καταλογιστεί ανακρίβεια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 αλλά και του με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγγράφου με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» αναφέρονται τα κατωτέρω:

«Άρθρο 25

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρους ή μερικού έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρους ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου.

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.

Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.»

Στη προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα και με όσα αναφέρονται ανωτέρω, αλλά και όσα αναφέρονται και στο άρθρο 23, 27 και 28 του Ν.4174/2013 δεν προκύπτει ότι στα πλαίσια του μερικού ελέγχου δεν εξαιρείται η διάταξη του άρθρου 30 του ΚΒΣ περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου , όπως αυτές καταγράφονται στις από 31/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ , εισοδήματος και ΦΠΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. Πρωτ...../06-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ..... και **την τροποποίηση**

- Της υπ' αρ. πρωτ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών,
- Της υπ' αρ. πρωτ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και
- Της υπ' αρ. πρωτ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών:

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

Επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A- Από Ακίνητα	44.142,97€		44.142,97€		44.142,97€	
B- Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94	38.249,00€		158.906,42€		157.338,68€	
Φορολογητέο εισόδημα	82.391,97€		203.049,39€		201.481,65€	
Απαλλασσόμενα του φόρου ποσά						
Φόρος απαλλασσόμενων ποσών						
Συνολικό Εισόδημα	82.391,97€		203.049,39€		201.481,65€	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλ.	82.391,97€		203.049,39€		201.481,65€	
Συντελεστής Εισφοράς	3,0%		4,0%		4,0%	

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Φόρος εισοδήματος	53.615,25. €	52.709,77 €
Πρόστιμο αρ 58 και τόκοι αρ53 Ν.4174/2013	50.291,11 €	49.441,77 €
Εισφ.αλληλ και τέλος επιτηδεύματος	5.650,20 €	5.587,51 €

Σύνολο για καταβολή	109.556,56 €	107.739,05 €
----------------------------	---------------------	---------------------

Ως ο παρακάτω υπολογισμός φόρου:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	82.392,10€		203.049,39€		201.481,65€		119.089,55€
Φόρος Κλίμακας	25.176,84€		78.792,09€		77.886,61€		52.709,77€
Μειώσεις από το φόρο	876,57€		876,57€		876,57€		
Φόρος που αναλογεί	24.300,27€		77.915,52€		77.010,04€		52.709,77€
Συμπληρωματικός φόρος	1.201,32€		1.201,32€		1.201,32€		
Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	25.501,59€		79.116,84€		78.211,36€		52.709,77€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	20.689,28€		20.689,28€		20.689,28€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	4.812,31€		58.427,56€		57.522,08€		52.709,77€
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	9.764,26€		9.764,26€		9.764,26€		
Πλέον: Τέλη χαρτοσήμου	1.035,19€		1.035,19€		1.035,19€		
Πλέον: Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	207,04€		207,04€		207,04€		
Σύνολο	15.818,80€		69.434,05€		68.528,57€		52.709,77€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	2.471,76€		8.121,98€		8.059,27€		5.587,51€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.							
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€		650,00€		650,00€		
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	3.121,76€		8.771,98€		8.709,27€		5.587,51€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σύνολο	18.940,56€		78.206,03€		77.237,84€		58.297,28€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/ μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%			26.807,63€		26.354,89€		26.354,89€
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13 60 μήνες x 0,73% ##			23.483,48€		23.086,88€		23.086,88€
Γενικό Σύνολο	18.940,56€		128.497,14€		126.679,61€		107.739,05€

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΗ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	18.957,12	20.612,85	20.595,55	1.638,43
Αξία φορολογητέων εισροών	15.199,88	12.302,91	12.302,91	-2.896,97

Φόρος εκροών	4.360,14	4.740,95	4.736,98	376,84
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.360,14	3.701,23	3.701,23	-658,91
Πιστωτικό υπόλοιπο				0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		1039,72	1.035,74	1.035,74
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		1.247,66	1.242,89	1.242,89
Πρόσθετος φόρος ΑΡΘΡΟΥ 58Α		519,86	517,87	517,87
Τόκοι άρθρου 53		455,40	445,99	445,99
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.014,98	1.999,60	1.999,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	για έκπτωση			0,00
	για επιστροφή			0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Επί πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ

Πρόστιμο ατ. 7 παρ. 3 Ν.4337/2013: **7.882,76**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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