



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/05/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1144

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα δικηγόρο, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, φόρος ποσού 2.495,16€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 812,23€ και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 711,51€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 24.018,90€, λόγω α) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για συναλλαγή μεγαλύτερη των 1.200,00€, σε μία (-1-) περίπτωση, καθαρής αξίας 1.716,00€ πλέον ΦΠΑ 394,68€, και β) μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για συναλλαγή μικρότερη των 1.200,00€, σε δεκαεπτά (-17-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 6.732,00€ πλέον ΦΠΑ 1.548,36€ και, γ) μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 2.472,22€ πλέον ΦΠΑ 552,12€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 12/12/2018 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 323/23.04.2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), εμφανίστηκαν για την προσφεύγουσα εγγραφές/κινήσεις σε τραπεζικούς της λογαριασμούς που προσδιορίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις για το έτος 2012, τις οποίες ο έλεγχος έλαβε υπόψη του καταλήγοντας στο πόρισμα της μη έκδοσης συνολικά δέκα (-10-) φορολογικών στοιχείων και ανακριβούς έκδοσης οκτώ (-8-) φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή κωδικού συν/γής Τραπέζης	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό	Παράβαση
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ GR160172					
15	16/10/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		400,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 400,00€

19	12/11/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		350,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 350,00€
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ GR370172					
46	31/1/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.700,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 637/10.04.2012 αξίας 1.716,00€
49	21/2/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		500,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 625/21.02.2012 αξίας 236,78€
50	22/2/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		256,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 256,00€
56	3/4/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		600,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 635/06.04.2012 αξίας 515,13€
60	2/7/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.500,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 957,77€
62	24/7/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		250,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 250,00€
72	13/11/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		200,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 200,00€
54	30/3/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		800,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 633/30.03.2012 αξίας 630,26€
75	27/12/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		300,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 300,00€
58	17/4/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		450,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 636/10.04.2012 αξίας 365,13€
63	24/7/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		350,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 350,00€
68	3/10/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		750,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 672/16.10.2012 αξίας 581,09€
70	12/11/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		400,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 676/19.11.2012 αξίας 79,75€
74	17/12/2012	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ		430,00	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 685/20.12.2012 αξίας 186,09€
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ GR690110					
86	13/8/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		480,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 480,00€
87	6/11/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		594,00	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 594,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη κρίση περί αποκρυσθαισας φορολογητέας ύλης από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος.
2. Εσφαλμένη κρίση περί του κύρους των βιβλίων. Μη ορθή εφαρμογή εξωλογιστικού και τρόπου υπολογισμού του αποτελέσματος.
3. Εσφαλμένος προσδιορισμός της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης αναφορικά με την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων.
4. Εσφαλμένη κρίση περί απόρριψης δαπανών κατά τον λογιστικό προσδιορισμό, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Αβάσιμος και αναπόδεικτος ο ισχυρισμός ότι δεν αποτελούν αυτές παραγωγικές δαπάνες.
5. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας δυσμενών πράξεων της φορολογικής διοίκησης.
6. Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: *«Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».*

Επειδή, με το άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: *«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο...14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία...».*

Επειδή, με το άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: *«1.Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για*

λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση... 2. .. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας και πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες με πίστωση αναγράφει στην απόδειξη και το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη και την ένδειξη «Επί Πιστώσει»... 3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού... Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, ...».

Επειδή, με το άρθρο 6 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων,... 4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα: α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Α8378/ΠΟΛ.141/03.10.1983 εγκύκλιο ως ακαθάριστη αμοιβή ελεύθερου επιτηδευματία νοείται το συνολικό ποσό αυτής χωρίς καμιά έκπτωση για δαπάνες. Όταν όμως στον ελεύθερο επαγγελματία καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο και αναφερόμενο σε δαπάνη που έγινε από αυτόν για εκπλήρωση υποχρέωσης πελάτη του υπέρ τρίτου προσώπου, το ποσό αυτό δε δύναται να θεωρηθεί ότι αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή του ελεύθερου επαγγελματία. Επισημαίνεται ότι δαπάνες όπως οδοιπορικά έξοδα (ταξί στα πλαίσια επαγγελματικής συνάντησης), αμοιβές και έξοδα συνεργαζόμενων δικηγορικών γραφείων, φαξ, φωτοτυπίες κ.λπ. δε θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο το δικηγόρο και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (Σχετικό το υπ' αριθ. 1112427/2414/Α0012/02.03.2004 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος). Στις περιπτώσεις που τα έξοδα μετακίνησης, παραμονής κ.λπ. εκτός έδρας δεν καταβάλλονται στους ελεύθερους επαγγελματίες γενικά, αλλά καταβάλλονται απευθείας, από τον πελάτη προς τις επιχειρήσεις μεταφοράς, διαμονής κ.λπ., τότε πρόκειται για δαπάνη των πελατών αυτών και βεβαίως δε θεωρούνται έσοδα των ελεύθερων επαγγελματιών, οι οποίοι ούτε τα ποσά αυτά εισπράττουν ούτε βεβαίως, λαμβάνουν δικαιολογητικά δαπανών στο όνομά τους. Επί της αναγραφής των δαπανών για λογαριασμό του πελάτη επί των θεωρημένων Α.Π.Υ., σημειώνεται πως αυτή δεν είναι υποχρεωτική. Όταν στις Α.Π.Υ. αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη προς εκκαθάριση λογαριασμού, αυτές πρέπει να συνοδεύονται από παραστατικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντιθέτως στον ελεύθερο επαγγελματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του αφού προκύπτει ότι εισπράχθησαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 10^η έκδοση – 2005, σελ. 1343-4, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 3456/2001 κρίθηκε ότι κατά τη φορολόγηση του εισοδήματος του ελεύθερου επαγγελματία (δικηγόρου στην εκδικασθείσα υπόθεση) προκειμένου να αφαιρεθούν

από τα ακαθάριστα έσοδα του οι δαπάνες στις οποίες φέρεται να έχει υποβληθεί για λογαριασμό του πελάτη του, δεν αρκεί όταν οι δαπάνες αυτές αμφισβητούνται από τη φορολογική διοίκηση, η αναγραφή τους στις Α.Π.Υ. που εκδίδει ο ίδιος ο φορολογούμενος αλλά πρέπει περαιτέρω να αποδεικνύεται από αυτόν το είδος και η διενέργεια των εν λόγω δαπανών.

Επειδή, με το υπ' αριθ. 1014398/96/0015/7.3.2007 έγγραφο της 15^{ης} Διεύθυνσης ΚΒΣ της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων διευκρινίστηκε ότι οι δαπάνες που βαρύνουν τον πελάτη δικηγόρου, οι οποίες καταβάλλονται από το δικηγόρο για λογαριασμό του και για τις οποίες τα σχετικά παραστατικά (φορολογικά στοιχεία κ.λ.π.) έχουν εκδοθεί στο όνομα του πελάτη, δεν καταχωρούνται στο τηρούμενο από το δικηγόρο βιβλίο εσόδων - εξόδων.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1091/2010 παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίστηκε ότι η απόδειξη παροχής υπηρεσίας των ελεύθερων επαγγελματιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν δε η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, η απόδειξη παροχής υπηρεσίας δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία, χωρίς να αποκλείεται και η προγενέστερη έκδοσή της, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, για υπηρεσία βεβαία και εκκαθαρισμένη. Με τις νέες διατάξεις αποσυσχετίζεται πλέον ο χρόνος έκδοσης των Α.Π.Υ. των εν λόγω επιτηδευματιών από την είσπραξη των αμοιβών τους και κατά συνέπεια αυτοί υποχρεούνται να εκδώσουν, όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες που παρέχουν υπηρεσίες, τις σχετικές Α.Π.Υ. στους χρόνους που ορίζονται ανωτέρω, ανεξαρτήτως εάν εισπράξουν ή όχι τη συμφωνηθείσα αμοιβή.

Επειδή, κατά την είσπραξη προκαταβολών για την προσφορά υπηρεσιών δεν εκδίδεται ΑΠΥ. Εάν αυτός που εισπράττει τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων δεν έχει υποχρέωση έκδοσης κανενός στοιχείου φορολογικού ή λογιστικού για την είσπραξη της προκαταβολής, ούτε υποχρέωση εμφάνισης αυτής στα τηρούμενα βιβλία ακόμη και στην περίπτωση που εκδοθεί απόδειξη είσπραξης για αστικούς λόγους [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 10^η έκδοση – 2005, σελ. 271, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, με την ΠΟΛ.1026/2012 διευκρινίστηκε ότι τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ., περί αναγραφής στην απόδειξη παροχής υπηρεσιών, μεταξύ άλλων, της ένδειξης «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ», από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας και παρέχει υπηρεσίες με πίστωση, μπορεί να εφαρμοστεί, προαιρετικά και από τους δικηγόρους που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας.

Επειδή, με το άρθρο 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, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι

σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση Σ.τ.Ε. (Τμ. Β') κρίθηκε ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε

αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣΤΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.).

Επειδή, για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία (ΣΤΕ 1895/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή καταγράφεται στην από 12/12/2018 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα δεν παρείχε επαρκή και τεκμηριωμένη δικαιολόγηση σε δεκαοκτώ (-18-) περιπτώσεις πίστωσης χρηματικών ποσών σε λογαριασμό της. Ειδικότερα:

- 1) Προς τεκμηρίωση της με α/α 46 κατάθεσης (31/01/2012) συνολικού ποσού 2.700,00€, η προσφεύγουσα προσκόμισε τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. 614/30-11-2011 (ποσού 269,37€) και 637/10-04-2012 (ποσού 984,00€), ανάκληση πληρεξουσιότητας – απόδειξη επιστροφής χρημάτων 1.446,63€ και υπεύθυνη δήλωση της πελάτισσας (.....) με την οποία επιβεβαιώνει πως η κατάθεση αφορά εξόφληση των Α.Π.Υ. 614/30-11-2011 και 637/10-04-2012 και πως της επιστράφηκε το ποσό των 1.446,36€. Ο έλεγχος αποδέχθηκε πως η εν λόγω κατάθεση σχετίζεται με την Α.Π.Υ. 637/10-04-2012 ποσού 984,00€ ενώ δεν αποδέχθηκε ότι το ποσό των 269,37€ αποτελεί εξόφληση της Α.Π.Υ. 614/30-11-2011, καθώς αυτή εκδόθηκε στην προηγούμενη χρήση και όχι «επί πιστώσει» αλλά αντιθέτως η προσφεύγουσα υπέγραψε στο πεδίο Ο ΕΚΔΟΤΗΣ – ΛΑΒΩΝ. Επίσης, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε πως η προσφεύγουσα επέστρεψε το ποσό των 1.446,36€ καθώς δεν προσκομίστηκε καταθετήριο χρημάτων στην Τράπεζα. Η εν λόγω κατάθεση είναι ονομαστική, έγινε από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, για την εν λόγω κατάθεση προσδιορίστηκε από τον έλεγχο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 1.716,00€.

- 2) Προς τεκμηρίωση της με α/α 49 κατάθεσης (21/02/2012) συνολικού ποσού 500,00€, η προσφεύγουσα προσκόμισε την Α.Π.Υ. 625/21-02-2012 (ποσού 263,22€) και υπεύθυνη δήλωση του με την οποία αυτός επιβεβαιώνει πως η κατάθεση αφορά εξόφληση της Α.Π.Υ. 625/21-02-2012 και βενζίνες (135,00€) για τη διαδρομή Θεσσαλονίκη – Αλεξανδρούπολη, μεγαρόσημα 30,00€ και 72,00€ δαπάνες για φωτοτυπίες για τον φίλο του Ο έλεγχος αποδέχθηκε μερικώς τους ανωτέρω ισχυρισμούς, δη μόνο ως προς την εξόφληση της Α.Π.Υ. 625/21-2-2012, αξίας 263,22€. Για το υπόλοιπο ποσό (500,00€-263,22€=236,78 €), δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά εξόδων στο όνομα του πελάτη από τις οποίες να προκύπτει πως αυτές έγιναν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, καθώς και η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης και φωτοτυπιών σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Η εν λόγω κατάθεση είναι ονομαστική, έγινε από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, για την με α/α 49 κατάθεση προσδιορίστηκε από τον έλεγχο αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 236,78€.
- 3) Προς τεκμηρίωση των με α/α 50 (22/02/2012) και 56 (03/04/2012) καταθέσεων ποσού 256,00€ και 600,00€ αντίστοιχα, η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αριθμ. 635/6-4-2012 εκδοθείσα Α.Π.Υ. στο όνομα του καταθέτη του εν λόγω ποσού, αξίας 84,87€ και ισχυρίστηκε ότι το υπόλοιπο ποσό αφορά σε α) δαπάνες μετακίνησής της προς διεκπεραίωση υποθέσεων του πελάτη της 330,00€ και β) δαπάνες για αντίγραφα δανειακών συμβάσεων, αναλυτικών κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, συμβολαίων και λοιπών εγγράφων 465,00€ για λογαριασμό του. Ο έλεγχος αποδέχθηκε μερικώς την τεκμηρίωση της συναλλαγής, δη μόνο ως προς την εξόφληση της Α.Π.Υ. 635/6-4-2012, αξίας 84,87€. Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων στο όνομα του πελάτη από όπου να προκύπτει πως οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης και φωτοτυπιών σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Οι εν λόγω καταθέσεις είναι ονομαστικές, έγιναν από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, για την με α/α 50 κατάθεση αποκρουβείσα

φορολογητέα ύλη ποσού 256,00€ και για την με α/α 56 κατάθεση αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 515,13€.

- 4) Προς τεκμηρίωση των με α/α 51, 59, 60, 62 και 72 καταθέσεων ποσού 1.150,00 € 750,00€, 2.500,00€, 250,00€ και 200,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε την υπ' αριθμ. Α.Π.Υ.718/14-05-2013 συνολικής αξίας 3.075,00 και επιπρόσθετα έγγραφο παραλαβής αποδείξεων από την κ. (22/11/2012), την υπ' αριθμ. 2455/A/4-2-2013 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 5,23€, την υπ' αριθμ. 6671/Γ/4-2-2013 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 13,50€, την υπ' αριθμ. 7181/Γ/26-2-2013 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 54,00€, απόδειξη ταξί 26/2/2013 ποσού 3,80€, απόδειξη ταξί 26/2/2013 ποσού 7,55€, την υπ' αριθμ. 7413/Γ/5-3-2013 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 4,50€, απόδειξη ταξί 5/3/2013 ποσού 12,91€, απόδειξη για φωτοτυπίες ΑΛΠ 62/6-3-2013 ποσού 6,60€, την υπ' αριθμ. 7692/B/5-3-2013 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 9,00€, απόκομμα από κούριερ 13/2/2013 με χρέωση παραλήπτη, την υπ' αριθμ. 7688/B/17-7-2013 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 9,00€, λίστα με τις νομικές ενέργειες για την μεταγραφή αποδοχής κληρονομιάς (αναφορά σε εργατώρες και απαιτούμενες διαδικασίες), ενημερωτικό σημείωμα συμβολαιογράφου Έδεσσας 10-7-2018, πιστοποιητικό Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης με ΤΑΧΔΙΚ 2,00€, την υπ' αριθμ. 1376/A/27-1-2012 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 99,00€, την υπ' αριθμ. 5878/Γ/27-1-2012 Α.Π.Υ. (.....) στο όνομα της ποσού 90,00€, την από 12/01/2012 απόδειξη πληρωμής για τη χορήγηση πιστοποιητικών, αντιγράφων και αποσπασμάτων του Κτηματολογικού Γραφείου Θεσσαλονίκης στο όνομα της ποσού 45,00€, την υπ' αριθμ 2422/30-1-2012 απόδειξη πληρωμής τελών και δικαιωμάτων του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης ποσού 36,00€, λίστα εξόδων και υπεύθυνη δήλωση της Από τα προσκομισθέντα έγγραφα και λαμβάνοντας υπόψη το πλήθος των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την δικηγόρο για λογαριασμό της πελάτισσας κατά τη διάρκεια του έτους 2012 και του έτους 2013, ο έλεγχος αποδέχθηκε πως οι υπ' αριθ. 51 και 59 καταθέσεις, καθώς και μέρος της υπ' αριθ. 60 κατάθεσης αφορούν την Α.Π.Υ.718/14-05-2013 συνολικής αξίας 3.075,00€, καθότι η υπηρεσία ολοκληρώθηκε το επόμενο έτος. Επίσης, ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι με την κατάθεση αυτή καλύφθηκαν και τα έξοδα που έγιναν για λογαριασμό και στο όνομα της πελάτισσας ήτοι αθροιστικά ποσό 367,23€ και αφορούν αποδείξεις πληρωμής τελών και δικαιωμάτων του Υποθηκοφυλακείου Θεσσαλονίκης, Α.Π.Υ. για έκδοση πιστοποιητικών και άλλων υπηρεσιών από υποθηκοφύλακες, ενώ για το υπόλοιπο ποσό 1.407,77€, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά

εξόδων στο όνομα του πελάτη από τις οποίες να προκύπτει πως αυτές έγιναν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης, ταξί, φωτοτυπιών κ.α. σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Οι εν λόγω καταθέσεις είναι ονομαστικές, έγιναν από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, για τις με α/α 51 και 59 καταθέσεις δεν προσδιορίστηκε αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη καθώς αφορούν την Α.Π.Υ. 718/14-05-2013. Για την με α/α 60 κατάθεση (2.500,00€) προσδιορίστηκε αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 957,77€, καθώς ποσό 1.175,00€ θεωρήθηκε ότι αφορά στην εξόφληση της Α.Π.Υ.718/14-05-2013, όπως και τα ποσά των υπ' αριθ. 51 και 59 καταθέσεων 1.150,00€ και 750,00€ ($1.175,00€ + 1.150,00€ + 750,00€ = 3.075,00€$) και ποσό 367,23€ θεωρήθηκε πως αφορά σε έξοδα για λογαριασμό του πελάτη, για την με α/α 62 κατάθεση προσδιορίστηκε αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 250,00€ και για την με α/α 72 κατάθεση προσδιορίστηκε αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 200,00€.

- 5) Προς τεκμηρίωση των με α/α 54 και 75 καταθέσεων ποσού 800,00€ και 300,00€ αντίστοιχα, η προσφεύγουσα προσκόμισε τις Α.Π.Υ. 633/30-03-2012 (προς) ποσού 84,87€ και Α.Π.Υ. 632/30-03-2012 ποσού 84,87€ (προς) και υπεύθυνη δήλωση της Επίσης, ισχυρίστηκε ότι α) ποσό 211,00€ αφορά σε δαπάνες μετακίνησής της (βενζίνες) για διεκπεραίωση εργασιών των πελατών της και β) 740,00€ σε δαπάνες για φωτοτυπίες, αντίγραφα δανειακών συμβάσεων και συμβολαίων για λογαριασμό τους. Ο έλεγχος αποδέχθηκε πως μέρος της υπ' αριθ. 54 κατάθεσης αφορά τις εκδοθείσες Α.Π.Υ.633/30-03-2012 ποσού 84,87€ και Α.Π.Υ.632/30-03-2012 ποσού 84,87€, ενώ για το υπόλοιπο ποσό των καταθέσεων 930,26€, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων στο όνομα του πελάτη από τις οποίες να προκύπτει πως αυτές έγιναν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης, ταξί, φωτοτυπιών κ.α. σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Οι εν λόγω καταθέσεις είναι ονομαστικές, έγιναν από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για τη με α/α 54 κατάθεση αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 630,26€ και για την με α/α 75 κατάθεση αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 300,00€.

- 6) Προς τεκμηρίωση της με α/α 58 κατάθεσης ποσού 450,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε την Α.Π.Υ.636/10-04-2012 ποσού 84,87€ και υπεύθυνη δήλωση του πελάτη της Επίσης, ισχυρίστηκε ότι α) ποσό 147,00€ αφορά σε δαπάνες μετακίνησής της για διεκπεραίωση εργασιών του πελάτη της και β) ποσό 235,00€ σε έξοδα για αντίγραφα δανειακών συμβάσεων και συμβολαίων για λογαριασμό του. Ο έλεγχος αποδέχθηκε πως μέρος της εν λόγω κατάθεσης αφορά την Α.Π.Υ.636/10-04-2012 ποσού 84,87€, ενώ για το υπόλοιπο ποσό των 365,13€, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων στο όνομα του πελάτη από τις οποίες να προκύπτει πως αυτές έγιναν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης, ταξί, φωτοτυπιών κ.α. σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Η εν λόγω κατάθεση είναι ονομαστική, έγινε από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για την με α/α 58 κατάθεση αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 365,13€.
- 7) Προς τεκμηρίωση της με α/α 63 κατάθεσης ποσού 350,00€ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο εκδοθέν παραστατικό παρά μόνο υπεύθυνη δήλωση του πελάτη της Επίσης, ισχυρίστηκε ότι α) ποσό 79,00€ αφορά σε δαπάνες μετακίνησής της για διεκπεραίωση εργασιών του πελάτη της, β) ποσό 162,00€ σε δαπάνες για φωτοτυπίες και γ) ποσό 108,40€ για κατάθεση αίτησης διαταγής πληρωμής για λογαριασμό του πελάτη της. Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων στο όνομα του πελάτη από τις οποίες να προκύπτει πως αυτές έγιναν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης, ταξί, φωτοτυπιών κ.α. σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Η εν λόγω κατάθεση είναι ονομαστική, έγινε από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για την με α/α 63 κατάθεση αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 350,00€.
- 8) Προς τεκμηρίωση της με α/α 68 κατάθεσης ποσού 750,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε την Α.Π.Υ.672/16-10-2012 ποσού 143,91€, υπεύθυνη δήλωση του πελάτη της και αντίγραφα από το υπ' αριθμ. 5313081/A/23-10-2012 απόκομμα παράβολου Δημοσίου 5€ στο όνομα του, με αιτία κατάθεσης την προσφυγή,

το υπ' αριθμ. 2746651/A/23-10-2012 απόκομμα παράβολου Δημοσίου 20€ στο όνομα του , με αιτία κατάθεσης την προσφυγή, το υπ' αριθμ. 1369317/A/11-11-2014 απόκομμα παράβολου Δημοσίου 100€ στο όνομα του , με αιτία κατάθεσης αίτηση αναστολής, το υπ' αριθμ. 1369604/A/24-11-2014 απόκομμα παράβολου Δημοσίου 100€ στο όνομα του , με αιτία κατάθεσης αίτηση αναστολής. Ο έλεγχος αποδέχθηκε μερικώς την τεκμηρίωση της συναλλαγής και συγκεκριμένα ότι μέρος της εν λόγω κατάθεσης πραγματοποιήθηκε προς εξόφληση της Α.Π.Υ.672/16-10-2012 ποσού 143,91€ και των δύο παραβόλων για κατάθεση προσφυγής συνολικού ποσού 25,00€, ενώ δεν αποδέχθηκε τον ισχυρισμό ότι ο πελάτης προκατέβαλε το κόστος των υπ' αριθμ. 1369317/A/11-11-2014 και υπ' αριθμ. 1369604/A/24-11-2014 παραβόλων δύο έτη πριν την χρήση τους (ημερομηνία κατάθεσης 03/10/2012) και επιπρόσθετα δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο ΑΠΥ για την υποβολή αίτησης αναστολής. Αναφορικά με το υπόλοιπο ποσό των 381,09€, για το οποίο η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι αφορά σε δαπάνες μετακίνησής της προς διεκπεραίωση εργασιών του πελάτη της καθώς και έξοδα για φωτοτυπίες για λογαριασμό του, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων στο όνομα του πελάτη από τις οποίες να προκύπτει πως αυτές έγιναν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης, ταξί, φωτοτυπιών κ.α. σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Η εν λόγω κατάθεση είναι ονομαστική, έγινε από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για την με α/α 68 κατάθεση αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη ποσού 581,09€.

- 9) Προς τεκμηρίωση της με α/α 70 κατάθεσης ποσού 400,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε την Α.Π.Υ.676/19-11-2012 ποσού 92,25€, υπεύθυνη δήλωση του πελάτη της και αντίγραφα από το υπ' αριθμ. 233513/A/23-5-2013 δικαστικό ένσημο με καταθέτη τον (πελάτη) ποσού 8,00€, το υπ' αριθμ. 527924/A/23-5-2013 δικαστικό ένσημο με καταθέτη τον (πελάτη) ποσού 20,00€, το υπ' αριθμ. 151999/A/23-5-2013 δικαστικό ένσημο με καταθέτη τον (πελάτη) ποσού 100,00€, το υπ' αριθμ. 152000/A/23-5-2013 δικαστικό ένσημο με καταθέτη τον (πελάτη) ποσού 100,00€, απόδειξη πληρωμής του (N.3) ποσού 100,00€ από τον (πελάτη). Ο έλεγχος αποδέχθηκε μερικώς την τεκμηρίωση της συναλλαγής και συγκεκριμένα αποδέχθηκε πως μέρος της εν λόγω κατάθεσης πραγματοποιήθηκε προς εξόφληση της Α.Π.Υ.676/19-11-2012 ποσού 92,25€ και των τεσσάρων παραβόλων 228€. Το στοιχείο πληρωμής του (N.3) ποσού 100,00€ από τον

..... (πελάτη), δεν αποτελεί φορολογικό στοιχείο εσόδου (Α.Π.Υ.) αλλά ταμειακή απόδειξη εξόφλησης από την οποία δεν προκύπτει η ημερομηνία πληρωμής. Η εν λόγω κατάθεση είναι ονομαστική, έγινε από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για την με α/α 70 κατάθεση αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 79,75€.

10) Προς τεκμηρίωση της με α/α 74 κατάθεσης ποσού 430,00€ η προσφεύγουσα προσκόμισε την Α.Π.Υ.685/20-12-2012 ποσού 143,91€, υπεύθυνη δήλωση της πελάτισσας της και αντίγραφα από το υπ' αριθμ. 136282/30-5-2012 απόκομμα παράβολου χαρτοσήμου με καταθέτη την πελάτισσα (.....) ποσού 50,00€, για παράσταση πολιτικής αγωγής, το υπ' αριθμ. 132892/29-2-2012 απόκομμα παράβολου χαρτοσήμου με καταθέτη την πελάτισσα (.....) ποσού 50,00€, για παράσταση πολιτικής αγωγής. Ο έλεγχος αποδέχθηκε μερικώς την τεκμηρίωση της συναλλαγής και συγκεκριμένα αποδέχθηκε πως μέρος της εν λόγω κατάθεσης πραγματοποιήθηκε προς εξόφληση της Α.Π.Υ.685/20-12-2012 ποσού 143,91€ και των δύο παραβόλων 100,00 €, ενώ για το υπόλοιπο ποσό 186,09€, που όπως ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα αφορά σε δαπάνες μετακίνησής της προς διεκπεραίωση εργασιών του πελάτη της και έκδοση διάφορων πιστοποιητικών για λογαριασμό του, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων στο όνομα του πελάτη από τις οποίες να προκύπτει πως αυτές έγιναν στο πλαίσιο εκπλήρωσης υποχρέωσης του πελάτη υπέρ τρίτου προσώπου, η νόμιμη έκδοση αυτών, η ημερομηνία έκδοσης, η ακριβής αξία τους και η εξόφλησή τους. Επίσης, οι δαπάνες βενζίνης, ταξί κ.α. σύμφωνα με την ΠΟΛ. 141/1983 δεν θεωρούνται δαπάνες σαφώς καθορισμένες για τον πελάτη, αλλά δαπάνες που βαρύνουν τον ίδιο τον δικηγόρο ως απόρροια της εντολής που εκτελεί και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην ακαθάριστη αμοιβή του (σχετ. έγγρ. 1112427/2414/2.3.2004). Η εν λόγω κατάθεση είναι ονομαστική, έγινε από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελεί εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο για την με α/α 74 κατάθεση αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 186,09€.

11) Προς τεκμηρίωση των με α/α 86 και 87 καταθέσεων ποσών 480,00€ και 594,00€ αντίστοιχα η προσφεύγουσα προσκόμισε την Α.Π.Υ.725/3-7-2013 ποσού 1.476,00€, και υπεύθυνη δήλωση του πελάτη στην οποία αναφέρεται πως αφορούν προκαταβολή για έξι εξώδικα προς και δύο άλλα εξώδικα τα οποία στάλθηκαν στις 13/05/2011 και εξοφλήθηκαν τμηματικά. Στην προσκομισθείσα Α.Π.Υ. ως αιτιολογία αναγράφεται ότι αφορά: 1) Σύνταξη κοινοποίηση έξι εξωδίκων (26,27/7/2011) προς κλπ (150X6=900€) 2) Σύνταξη 2 εξωδίκων 13/5/2011 (150X2=300,00€). Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις χρονικές αποκλίσεις από τις κοινοποιήσεις, τις καταθέσεις και την έκδοση της Α.Π.Υ. (τρεις διαφορετικές διαχειριστικές

περίοδοι), το γεγονός ότι δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παροχή της υπηρεσίας ολοκληρώθηκε την ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού ώστε δικαιολογημένα να έχει εκδοθεί το έτος 2013 (ως έτος ολοκλήρωσης των υπηρεσίας και όχι εντός του 2011), δεν αποδέχθηκε ότι οι καταθέσεις σχετίζονται και έγιναν προς εξόφληση της Α.Π.Υ. 727/3-7-2013. Οι εν λόγω καταθέσεις είναι ονομαστικές, έγιναν από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, για τις με α/α 86 και 87 καταθέσεις προσδιορίστηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη 480,00€ και 594,00€ αντίστοιχα.

- 12) Προς τεκμηρίωση των με α/α 15 και 19 καταθέσεων ποσού 400,00€ και 350,00€ αντίστοιχα η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο εκδοθέν παραστατικό (Α.Π.Υ.), παρά μόνον το υπ' αριθμ. 2004685/13-3-2013 αποδεικτικό είσπραξης και άδεια παράδοσης τελωνισμένων εμπορευμάτων στο όνομα της εταιρείας «.....ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ ποσού 819,20€, καθώς επίσης και ειδική εξουσιοδότηση από την νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρείας με την οποία την διορίζει πληρεξούσιο δικηγόρο για υπόθεση της εταιρείας με το ΣΤ' Τελωνείο Θεσσαλονίκης (9-10-2012). Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, προκύπτει πως η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες προς την εταιρεία «.....ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» με ΑΦΜ εισπράττοντας το ποσό των 750€ με δύο καταθέσεις της πελάτισσάς της. Ωστόσο, δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποιο νόμιμο εκδοθέν παραστατικό για την αμοιβή της. Η εξόφληση της παράδοσης εκτελωνισμένων εμπορευμάτων (13/03/2013) απέχει χρονικά 10 μήνες από την κατάθεση των χρημάτων και 12 μήνες από την πρόσκληση σε ακρόαση που κοινοποιήθηκε στην πελάτισσά της και της οποίας ορίστηκε πληρεξούσια δικηγόρος για κάθε νομική και ουσιαστική πράξη (3/5/2012). Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε πως ποσό 819,20€ αφορά σε έξοδα φωτοτυπιών για λογαριασμό της πελάτισσάς της. Ωστόσο, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πως η προσφεύγουσα δεν τιμολόγησε στην ποσό για τις παρεχόμενες προς αυτήν υπηρεσίες, οπότε η αιτιολογία πως πλήρωσε για λογαριασμό της πελάτισσας το ποσό των 819,20€ δεν δύνατο να αξιολογηθεί στο πλαίσιο της έννοιας «δαπάνης για λογαριασμό πελάτη» και να θεωρηθεί ως τέτοια, καθώς σε όλη την νομολογία η έννοια της «δαπάνης για λογαριασμού του πελάτη» σχετίζεται και μελετάται σε συνδυασμό με την αμοιβή του «εντολέα», η οποία στην προκείμενη περίπτωση είναι μηδενική. Οι εν λόγω καταθέσεις είναι ονομαστικές, έγιναν από πελάτη της προσφεύγουσας στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός της και ως εκ τούτου αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος για τις με α/α 15 και 19 καταθέσεις προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη 400,00€ και 350,00€ αντίστοιχα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, η προσφεύγουσα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής συνυπέβαλε προς τεκμηρίωση των πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς της και επίρρωση των ισχυρισμών της τα ίδια στοιχεία που προσκόμισε και στον έλεγχο. Από την εξέταση των στοιχείων αυτών προκύπτει ότι ο έλεγχος, ερειδόμενος στις διαπιστωθείσες πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας που δεν τεκμηριώθηκε η πηγή και η αιτία τους, ορθώς προσδιόρισε αποκρυβείσα ύλη στο πλαίσιο άσκησης επαγγέλματος της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

α/α	α/α κατάθεσης	Παράβαση
1	15	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 400,00€
2	19	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 350,00€
3	46	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 637/10.04.2012 αξίας 1.716,00€
4	49	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 625/21.02.2012 αξίας 236,78€
5	50	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 256,00€
6	54	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 633/30.03.2012 αξίας 630,26€
7	56	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 635/06.04.2012 αξίας 515,13€
8	58	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 636/10.04.2012 αξίας 365,13€
9	60	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 957,77€
10	62	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 250,00€
11	63	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 350,00€
12	68	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 672/16.10.2012 αξίας 581,09€
13	70	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 676/19.11.2012 αξίας 79,75€
14	72	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 200,00€
15	74	Ανακριβής έκδοση ΑΠΥ 685/20.12.2012 αξίας 186,09€
16	75	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 300,00€
17	86	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 480,00€
18	87	Μη έκδοση ΑΠΥ αξίας 594,00€
Σύνολο αποκρυβείσας ύλης (φορολογητέων εκροών)		7.374,00 €
ΦΠΑ 23%		1.696,02 €

Ωστόσο, διά της υπ' αριθ. 1142/16.05.2019 απόφασης της Υπηρεσίας μας, κρίθηκε εσφαλμένη η απόρριψη από τον έλεγχο της τεκμηρίωσης των με α/α 86 και 87 καταθέσεων, ποσού 480,00€ και 594,00€ αντιστοίχως.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί ανακρίβειας φορολογητέας ύλης από άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος γίνεται εν μέρει αποδεκτός καθώς διά της παρούσας απόφασης κρίνεται ότι, εκ των πρωτογενών καταθέσεων που προαναφέρθηκαν, οι καταθέσεις με α/α 86 και 87, ποσού 480,00€ και 594,00€ αντίστοιχα, πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της παροχής νομικών υπηρεσιών προς εξόφληση της

Α.Π.Υ. 725/3-7-2013, ποσού 1.476,00€, ενώ αντιθέτως, ουδεμία τεκμηριωμένη αιτιολόγηση προβλήθηκε για τις λοιπές καταθέσεις και για τις οποίες η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο εσόδου (ΑΠΥ) σύμφωνα με το άρθρο 13 του Π.Δ.186/1992.

Επειδή, οι ισχυρισμοί περί εσφαλμένης κρίσης περί του κύρους των βιβλίων, μη ορθής εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού και εσφαλμένου προσδιορισμού αντικειμενικών δαπανών αφορούν σε προσβαλλόμενη διά έτερης ενδικοφανούς προσφυγής (της με αρ. πρωτ. 2834/16.01.2019) της προσφεύγουσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διότι ανάγονται στη φορολογία εισοδήματος και όχι του ΦΠΑ συνεπώς, προβάλλονται παρελκυστικώς.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 444/2017 απόφαση του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι για την έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών ερευνάται αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, χωρίς να ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης. Εφόσον στο οικείο τιμολόγιο αναγράφονται οι υποχρεωτικές, κατά το άρθρο 22 παρ. 3 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ενδείξεις (τιμή υπηρεσίας και αναλογών επ' αυτής φ.π.α.), τούτο αρκεί για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου εισροών (ΣτΕ 5372/2012). Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (ΣτΕ 3153/2006 - ΣτΕ 3155/2006).

Επειδή, εν προκειμένω:

1. Στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί παραστατικά που αφορούν δαπάνες για δημοσιεύσεις σε εφημερίδες ως κάτωθι:

Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΤΠΥ 4098/12.04.2012	Δημοσίευση ευχών Πάσχα	40,66	9,34
ΤΠΥ 25993/11.04.2012	Δημοσίευση ευχών	100,00	23,00
ΤΠΥ 5791/11.04.2012	Δημοσίευση ευχών Πάσχα	80,00	18,40
ΤΠΥ 4111/27.04.2012	Δημοσιεύσεις διάφορες	200,00	46,00
ΤΠΥ 22980/23.04.2012	Δημοσίευση ανακοίνωσης	24,53	6,54
Σύνολο		445,19	103,28

Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών διότι για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος. Επομένως, διά της παρούσας απόφασης αναγνωρίζεται, στις φορολογητέες εισροές και στον Φ.Π.Α. αυτών, η αξία και ο Φ.Π.Α. των ανωτέρω δαπανών, ποσού 445,19€ πλέον ΦΠΑ 103,28€.

2. Στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί παραστατικά που αφορούν δαπάνες για συνδρομές σε εφημερίδες ως κάτωθι:

Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΤΔΑ 3880/10.02.2012	Συνδρομή	70,42	4,58
ΤΔΑ 31/15.06.2012	Συνδρομή εφημερίδας	34,75	2,26
Σύνολο		105,17	6,84

Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών διότι για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος. Επομένως, διά της παρούσας απόφασης αναγνωρίζεται, στις φορολογητέες εισροές και στον Φ.Π.Α. αυτών, η αξία και ο Φ.Π.Α. των ανωτέρω δαπανών, ποσού 105,17€ πλέον ΦΠΑ 6,84€.

3. Στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί παραστατικά που αφορούν δαπάνες για προβολή ως κάτωθι:

Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΤΔΑ 2752/14.09.2012	Αφίσες (50τμχ), κάρτες (2.000τμχ)	175,00	40,25
ΤΔΑ 833/06.06.2012	Ψηφιακές εκτυπώσεις (800τμ), εκτυπώσεις καρτών (5.000τμχ), μακέτα (2)	550,00	126,50
Σύνολο		725,00	166,75

Ο έλεγχος ορθώς απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών διότι, σε κανένα εκ των δύο παραστατικών δεν επισυνάπτεται δείγμα των αφισών και καρτών προκειμένου να διαπιστωθεί από τον έλεγχο το περιεχόμενό τους, ενώ ως τόπος παράδοσης των εμπορευμάτων ορίζεται η έδρα της ελεγχόμενης χωρίς να προκύπτει ο τρόπος μεταφοράς τους σ' αυτήν.

4. Στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί παραστατικά που αφορούν δαπάνες σταθερής τηλεφωνίας ως κάτωθι:

Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Λογ. 44279/1.11.2012	Σταθερή τηλεφωνία 2510224470	81,13	18,63
Λογ. 96695/1.9.2012	Σταθερή τηλεφωνία 2510224470	87,54	20,13

Λογ. 50134/1.7.2012	Σταθερή τηλεφωνία 2510224470	102,00	23,46
Λογ. 29232/1.5.2012	Σταθερή τηλεφωνία 2510224470	205,59	47,29
Σύνολο		476,26	109,51

Ο έλεγχος ορθώς απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών διότι η τηλεφωνική σύνδεση (με διεύθυνση Καβάλας) δεν αντιστοιχεί σε δηλωθείσα εγκατάσταση της προσφεύγουσας (με έδρα επί της οδού Αισώπου 5 – 7 στη Θεσσαλονίκη) για την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος.

5. Στα βιβλία της προσφεύγουσας έχουν καταχωρηθεί παραστατικά που αφορούν αγορά μπαταριών ως κάτωθι:

Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΤΔΑ 178/05.03.2012	Μπαταρίες	370,60	85,24
ΤΔΑ 202/28.06.2012	Μπαταρίες	350,00	80,50
Σύνολο		720,60	165,74

Ο έλεγχος ορθώς απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω αγορών παγίων διότι δεν αποδεικνύεται η τοποθέτηση των μπαταριών, λόγω της φύσης τους ως συμπληρωματικών στοιχείων της λειτουργικότητας των παγίων, δεδομένου ότι δεν υφίστανται συναφή πάγια, η δε τοποθέτηση κλειστού κυκλώματος και συναγερμού, όπου θα δύναντο να είχαν χρησιμοποιηθεί πραγματοποιήθηκε στις 21/12/2012, ήτοι εννέα και έξι μήνες μετά την αγορά τους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, πλην των αναφερομένων για τις με α/α 86 και 87 ελεγχόμενες καταθέσεις και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των δαπανών δημοσιεύσεων και συνδρομών.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής χρηστής διοίκησης, επιείκειας, αναλογικότητας και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης και αναιτιολόγητης κρίσης του ελέγχου, έχουν νομικό έρεισμα και γίνονται εν μέρει αποδεκτοί ως προς τις με α/α 86 και 87 καταθέσεις σε τραπεζικό της λογαριασμό, ποσού 480,00€ και 594,00€ αντιστοίχως, και την

αναγνώριση της έκπτωσης φόρου δαπανών δημοσιεύσεων και συνδρομών σε εφημερίδες ποσού 110,12€, ενώ απορρίπτεται ως προς τα λοιπά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./16.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και την τροποποίηση της υπ' αριθ.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέες εκροές	20.164,00 €	28.612,00 €	27.538,00 €	-1.074,00 €
Φορολογητέες εισροές	22.256,76 €	19.784,54 €	20.334,90 €	550,36 €
Φόρος εκροών	4.637,72 €	6.580,76 €	6.333,74 €	-247,02 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.508,42 €	4.085,60 €	4.195,72 €	110,12 €
Κύριος Φόρος	0,00 €	2.495,16 €	2.138,02 €	-357,14 €
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013	0,00 €	1.523,74 €	1.188,75 €	-334,99 €
Σύνολο για καταβολή	0,00 €	4.018,90 €	3.326,77 €	-692,13 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	870,70 €	870,70 €	870,70 €	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.