



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1143

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. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα δικηγόρο, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), φόρος ποσού 2.270,63€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 2.129,85€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 71,60€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 4.472,08€, 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€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της, με την προσθήκη της διαφοράς μεταξύ των ετήσιων αντικειμενικών δαπανών (τεκμηρίων) διαβίωσης και των πραγματικών εισοδημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 – 19 του ν.2238/1994, ποσού 2.639,67€. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε στην Ε' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τον ΑΧΚ (ΑΤΒ.....).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 12/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος 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 Τραπεζής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό	Παράβαση
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ GR16017.....					
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 αποκρυσταλλώσεως 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 ελευθέριου 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 ελευθερίου επαγγέλματος. Βάσει των ανωτέρω, για την εν λόγω κατάθεση προσδιορίστηκε από τον έλεγχο αποκρυσταλλώσιμα 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 αποκρυσταλλώσιμα 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 αποκρυσταλλώσεως φορολογητέα ύλη ποσού 256,00€ και για την με α/α 56 κατάθεση αποκρυσταλλώσεως 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 αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη καθώς αφορούν την Α.Π.Υ. 718/14-05-2013. Για την με α/α 60 κατάθεση (2.500,00€) προσδιορίστηκε αποκρυσταλλώσιμη 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€ ($1.175,00\text{€} + 1.150,00\text{€} + 750,00\text{€} = 3.075,00\text{€}$) και ποσό 367,23€ θεωρήθηκε πως αφορά σε έξοδα για λογαριασμό του πελάτη, για την με α/α 62 κατάθεση προσδιορίστηκε αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ποσού 250,00€ και για την με α/α 72 κατάθεση προσδιορίστηκε αποκρυσταλλώσιμη 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. έγгр. 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 αποκρυσταλλώσεως φορολογητέα ύλη ποσού 630,26€ και για την με α/α 75 κατάθεση αποκρυσταλλώσεως 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. έγгр. 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 αποκρυσταλλώσεως 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 αποκρυβείσα 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/Α/23-10-2012 απόκομμα παράβολου Δημοσίου 5€ στο όνομα του, με αιτία κατάθεσης την προσφυγή, το υπ' αριθμ. 2746651/Α/23-10-2012 απόκομμα παράβολου Δημοσίου 20€ στο όνομα του, με αιτία κατάθεσης την προσφυγή, το υπ' αριθμ. 1369317/Α/11-11-2014 απόκομμα παράβολου Δημοσίου 100€ στο όνομα του, με αιτία κατάθεσης αίτηση αναστολής, το υπ' αριθμ. 1369604/Α/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/Α/11-11-2014 και υπ' αριθμ. 1369604/Α/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 αποκρυβείσα 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 περιόδους), 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 999923359 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		7.374,00 €

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 ανακριβείας 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, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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 ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: 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, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,... 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες

(1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού...».

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο...».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού

προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρκειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριο να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Επειδή, με το άρθρο 50 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώως. 2. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου. 3. Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών οι ακαθάριστες αμοιβές πολλαπλασιάζονται με ειδικούς συντελεστές καθαρών αμοιβών ανάλογα με την κατηγορία του επαγγέλματος... 4. Για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές καθαρών αμοιβών περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως... Το πέμπτο και τα επόμενα εδάφια της παρ. 2 του άρθρου 32, ισχύουν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος επί ελευθέρων επαγγελμάτων...».

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «...Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που

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

Επειδή, με την Ε.16382/ΠΟΛ.371/29.12.1987 Α.Υ.Ο. καθορίστηκε ο συντελεστής υπολογισμού των καθαρών αμοιβών των δικηγόρων, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού, σε 50%.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, συνολικού ποσού 7.374,00€, λόγω ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δεκαέξι (-16-) περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών δικηγόρου ανέρχεται σε ποσοστό 35,91% επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων αμοιβών (20.534,00€), το δε ποσοστό παραβατικής συμπεριφοράς ως προς την έκδοση στοιχείων, επί συνόλου εξήντα εννέα (-69-) εκδοθεισών ΑΠΥ κατά το έτος 2012, ανέρχεται σε 23,19%. Ως εκ τούτου, το λογιστικό αποτέλεσμα επηρεάστηκε εκτεταμένα και ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε τα βιβλία ως ανακριβή και προσέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αμοιβών της προσφεύγουσας επιβάλλοντας επιπροσθέτως, την κύρωση του άρθρου 32 παρ. 2 του ν.2238/1994, με προσαύξηση του εφαρμοζόμενου συντελεστή καθαρών αμοιβών κατά 40%. Επομένως, οι ακαθάριστες αμοιβές προσδιορίζονται στο ποσό των 27.908,00€ (20.534,00€ + 7.374,00€) και εφαρμοζόμενου του προσαυξημένου κατά 40% οικείου συντελεστή καθαρών αμοιβών $50\% + 50\% \times 40\% = 70\%$, οι καθαρές αμοιβές προσδιορίζονται στο ποσό των 19.535,60€ αφού δεν υπολείπονται των λογιστικώς προσδιοριζόμενων καθαρών αμοιβών ποσού 11.575,12€ (Ζημία έτους βάσει βιβλίων 111,57€ πλέον λογιστικών διαφορών ελέγχου 4.312,69€ και αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης 7.374,00€).

Επειδή, λόγω ορθής εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας παρέλκει η εξέταση του τέταρτου προβαλλόμενου λόγου περί εσφαλμένης κρίσης επί της απόρριψης δαπανών κατά τον λογιστικό προσδιορισμό.

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρ. 19».

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:... στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις...».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αβασίμως ισχυρίζεται ότι ποσό 816,07€ εκ συνολικού ποσού 1.632,13€ που καταβλήθηκε για τοκοχρεωλυτική απόσβεση καταναλωτικού δανείου δεν έπρεπε να συμπεριληφθεί στις τεκμαρτές δαπάνες καθότι αφορά σύμβαση δανείου στην οποία έχει συμβληθεί ο πατέρας της ως οφειλέτης κατά 50%. Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα έγγραφα και ειδικότερα από τις προσκομισθείσες συμβάσεις καταναλωτικού δανείου διαπιστώνεται ότι ως τεκμαρτή δαπάνη εκλήφθηκαν καταβολές ύψους 1.632,13€ στον με αριθμό 35581787 λογαριασμό που χρησιμοποιείται για την με αριθμό/01.09.2011 δανειακή σύμβαση με οφειλέτη την ίδια, ενώ η σύμβαση με οφειλέτη τον πατέρα της προσφεύγουσας φέρει αριθμό/01.09.2011 για την οποία χρησιμοποιείται ο δανειακός λογαριασμός με αριθμό Επιπροσθέτως, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κάλυψης της διαφοράς της τεκμαρτής δαπάνης από χρηματικά ποσά που ελάμβανε ως διατροφή του ανήλικου τέκνου της προβάλλεται αβάσιμα, καθώς η ελεγκτική αρχή κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά. Το ποσό της διατροφής του

ανήλικου τέκνου που επικαλείται η προσφεύγουσα μολονότι υπάγεται στα χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα και υφίστατο δυνατότητα, όχι υποχρέωση, αναγραφής του ως πληροφοριακού στοιχείου στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ωστόσο δεν δηλώθηκε.

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 φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, πλην των αναφερομένων για τις με α/α 86 και 87 ελεγχόμενες καταθέσεις.

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

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.

Κατόπιν των ανωτέρω, για το υπό κρίση οικ. έτος 2013, το φορολογητέο εισόδημα, της προσφεύγουσας διαμορφώνεται διά της παρούσας απόφασης ως εξής:

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ακαθάριστες αμοιβές από ελευθέριο επάγγελμα	28.982,00 €	27.908,00 €
Καθαρές αμοιβές (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με ΣΚΑ 50% προσαυξημένος κατά 40%, ήτοι 70%)	20.287,40 €	19.535,60 €
Εισόδημα από ακίνητα	1.164,00 €	1.164,00 €
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	2.639,67 €	3.391,47 €
Φορολογητέο εισόδημα	24.091,07 €	24.091,07 €

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. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, οικ. έτους 2013

(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012)

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
		Εξωλογιστικά	Εξωλογιστικά	
Ακαθάριστες αμοιβές από ελεύθεριο επάγγελμα	20.534,00 €	28.982,00 €	27.908,00 €	-1.074,00 €
Καθαρές αμοιβές (*εξωλογιστικός προσδιορισμός με προσαυξημένο ΣΚΑ 70%)		20.287,40 €	19.535,60 €	-751,80 €
Κέρδος ή Ζημία	-111,57 €			0,00 €
Εισόδημα από ακίνητα	1.164,00 €	1.164,00 €	1.164,00 €	0,00 €
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	13.579,91 €	2.639,67 €	3.391,47 €	751,80 €
Φορολογητέο εισόδημα	14.632,34 €	24.091,07 €	24.091,07 €	0,00 €
Φόρος κλίμακας	973,82 €	3.242,77 €	3.242,77 €	0,00 €
Μειώσεις από το φόρο	420,18 €	418,50 €	418,50 €	0,00 €
Φόρος που αναλογεί και συμπληρωματικός	571,64 €	2.842,27 €	2.842,27 €	0,00 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	1.968,15 €	1.968,15 €	1.968,15 €	0,00 €
Κύριος φόρος εισοδήματος	-1.396,51 €	874,12 €	874,12 €	0,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	149,00 €	220,60 €	220,60 €	0,00 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	0,00 €
Φόρος βάσει δήλωσης	-597,51 €	597,51 €	597,51 €	0,00 €
Πρόστιμο και τόκοι του ν.4174/2013		2.129,85 €	2.129,85 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή		4.472,08 €	4.472,08 €	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.