



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604504
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα: 31-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3608

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 66 § 10 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846)

Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «....., με ΑΦΜ, με διεύθυνση επαγγελματικής δραστηριότητας στην, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμισή της.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ως εξής:

α) ποσού ύψους 200,00€ €, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο όνομα, αξίας 800,00 € (800,00€ x 25%),

β) ποσού ύψους 1.250,00 €, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο όνομα, αξίας 5.000,00 € (5.000,00€ x 25%),

γ) ποσού ύψους 500,00 €, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο όνομα, αξίας 2.000,00 € (2.000,00€ x 25%),

δ) ποσού ύψους 750,00€ € λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο όνομα, αξίας 3.000,00 € (3.000,00€ x 25%) και

ε) ποσού ύψους 26.111,31 €, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος και η αξία εκάστου στοιχείου, αξίας 104.445,24 € (104.445,24€ x 25%), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 του Π.Δ.186/92 .

Κατόπιν της από 30-10-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/νση Αττικής, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος βάσει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, για τις διαχ/κές περιόδους 2007-2008-2009 & 2010.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, στις 10-11-2010 απεστάλη το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. έγγραφο προς την Ελληνική Ένωση Τραπεζών προκειμένου να τους γνωρίσουν τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας από 01-01-2007 έως την ημέρα αποστολής του εγγράφου.

Εν συνεχεία, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, κατασχέθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε., με την υπ' αρ. έκθεση κατάσχεσης και εκδόθηκε το με αρ. υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στις, απεστάλησαν επίσης από το Σ.Δ.Ο.Ε. έγγραφα προς τις Τράπεζες και, με τα οποία ζητήθηκε να τους γνωρίσουν τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας από 01-01 έως 31-12-2010.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, τις φορολογικές της δηλώσεις και την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της, διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματά της υπολείπονται των τραπεζικών της καταθέσεων, για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010. Οι διαφορές αυτές αποτυπώνονται στον κατωτέρω πίνακα:

	ΧΡΗΣΗ 2007	ΧΡΗΣΗ 2008	ΧΡΗΣΗ 2009	ΧΡΗΣΗ 2010
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων	356.699,77€	246.400,50€	259.440,55€	230.534,73€
Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα χρήσης	59.278,50€	76.829,50€	85.868,23€	115.589,49€
Διαφορά πρωτογενών καταθέσεων	297.421,27€	169.571,00€	173.572,32€	114.945,24€

Ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε., θεώρησε, ότι τα ανωτέρω χρηματικά ποσά προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας για τα οποία δεν έχει εκδώσει φορολογικά

στοιχεία (Α.Π.Υ.), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 13 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92. Ο έλεγχος της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών δεν διαφοροποιήθηκε όσον αφορά τις διαπιστώσεις του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και καταλόγισε τις αντίστοιχες παραβάσεις, βάσει των διατάξεων της περ. στ' της παρ. 3 του αρθ. 7 του Ν. 4337/2015, για την χρήση 2010, ως εξής:

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2010			
	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	800,00€	800,00€ * 25% = 200,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	5.000,00€	5.000,00€ * 25% = 1.250,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	2.000,00€	2.000,00€* 25% = 500,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	3.000,00€	3.000,00€* 25% = 750,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε τουλάχιστον μία περίπτωση χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών κα η αξία εκάστου στοιχείου	1	104.445,24 €	104.445,24 € * 25% = 26.111,31€
ΣΥΝΟΛΟ	5	115.245,24€	28.877,98€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση άλλως μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και νομικά πλημμελής η υπαγωγή της ένδικης περίπτωσης στις διατάξεις του αρ. 7 παρ.3 περ. στ' του Ν.4337/2015.

2) Η περίπτωσή της εμπίπτει στις διατάξεις της περ. ζ' και όχι της περ. στ' της παρ. 3 του αρθ. 7 του Ν. 4337/2015, διότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε ότι πρόκειται για αποκρυβείσα αξία εκ μίας συναλλαγής (όπως απαιτεί η περ. στ').

3) Η περ. ζ' της παρ. 3 του αρ. 7 Ν.4337/2015 παραπέμπει στην ουσιαστική διάταξη του αρ. 5 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους, σύμφωνα με την οποία στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ. 1.

4) Μη νόμιμη επιβολή προστίμου ΚΒΣ για συνολικές καταθέσεις που δεν ταυτοποιήθηκαν, βάσει και αποφάσεων του ΣΤΕ.

5) Η φέρουσα το βάρος απόδειξης, φορολογική αρχή, δεν απέδειξε, ως όφειλε, την προέλευση και αιτία της προσαύξησης της περιουσίας της ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, προερχόμενη από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 & 3 του άρθρου 13 του ΠΔ 186/92, 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. 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,».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ορίζεται ότι «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....β).....γ).....δ).....ε)**στ)** Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν πριν την κατάργησή τους (κατά την κρίνόμενη περίοδο), ορίζεται ότι «**10.** Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1,.....».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η περίπτωσή της εμπίπτει στις διατάξεις της περ. ζ' και όχι της περ. στ' της παρ. 3 του αρθ. 7 του Ν. 4337/2015, διότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε ότι πρόκειται για αποκρυβείσα αξία εκ μίας συναλλαγής και ότι η περ. ζ' παραπέμπει στην διάταξη του αρθ. 5 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε, σύμφωνα με την οποία, το επιβαλλόμενο πρόστιμο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ. 1.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του Ν. 4337/2015, για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που αφορούν στην μη έκδοση στοιχείων, ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος νόμου δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλονται πρόστιμα όπως αυτά ορίζονται ρητά στη περ. στ' της παρ. 3 του Ν. 4337/2015, ο οποίος έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση.

Όσον αφορά στην περίπτωση ζ', που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι εμπίπτει η περίπτωση της, στις λοιπές παραβάσεις που δεν υπάγονται σε μια εκ των υπολοίπων περιπτώσεων της παραγράφου 3 του ως άνω άρθρου, περιλαμβάνονται περιπτώσεις όπως η μη τήρηση, μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων κ.α. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου, βάσει και αποφάσεων του ΣτΕ, για συνολικές καταθέσεις που δεν ταυτοποιήθηκαν, διότι η φέρουσα το βάρος απόδειξης, φορολογική αρχή, δεν απέδειξε, ως όφειλε, την προέλευση και αιτία της προσαύξησης της περιουσίας της ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, προερχόμενη από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

Επειδή με τις προσβαλλόμενες πράξεις της ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, οι οποίες εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, επιβλήθηκαν στην προσφεύγοντα πρόστιμα Κ.Β.Σ., για την χρήση 2010, για μη έκδοση Α.Π.Υ. για παρεχόμενες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας, σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορούσε να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 297.421,27€, βάσει των διατάξεων της περ. στ' της παρ. 3 του αρθ. 7 του Ν. 4337/2015, σύμφωνα με τις οποίες επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής για κάθε παράβαση.

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, αναφέρεται ότι:στο εν λόγω κατάστημα στο κατάστημα με κωδικό που ήταν εγκαταστημένο εντός του Μαιευτηρίου και στον λογαριασμό με αρ....., το έτος 2010, έχουν γίνει πενήντα έξι (56) καταθέσεις μετρητών

Επειδή, οι ως άνω καταθέσεις μετρητών είναι ανώνυμες, το γεγονός αυτό δεν αίρεται επειδή έγιναν σε τραπεζικά καταστήματα εγκαταστημένα εντός του Μαιευτηρίου και δεν προκύπτει αναμφισβήτητα ότι οι καταθέσεις αυτές αφορούσαν σε παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών της προσφεύγουσας, σε αγνώστων στοιχείων πελάτες με λήψη αμοιβής χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. Υπόμνημά της που κατέθεσε στην ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, η προσφεύγουσα επικαλείται το από έγγραφο της Τράπεζας, με το οποίο βεβαιώνει την ύπαρξη των υπ' αρ. και(πρώην BANK – νυν) κοινών λογαριασμών με δικαιούχο την προσφεύγουσα και συνδικαιούχους τον σύζυγό της και τα δύο τους παιδιά. Επίσης αναφέρει ότι και οι λογαριασμοί της Τράπεζας είναι και αυτοί κοινοί, ήτοι: α) ο υπ' αρ. λογ. είναι κοινός μετά του συζύγου της, β) ο υπ' αρ. λογ. είναι κοινός μετά του συζύγου της & ο υπ' αρ. λογ. είναι κοινός μετά του συζύγου της και των δύο τέκνων της. Λόγω του ότι οι ως άνω λογαριασμοί, στους οποίους διαπιστώθηκαν καταθέσεις χρηματικών ποσών για τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε εις βάρος της παραβάσεις, είναι κοινοί, η προσφεύγουσα ζητά τον επιμερισμό των ποσών αυτών κατά 50% σε κάθε σύζυγο, βάσει των ΠΟΛ 1033/2013 και 1228/2014.

Επειδή το Β' τμήμα του ΣτΕ με την υπ' αρ. 886/2016 απόφασή του αποφάνθηκε τα εξής: «Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας –».

Επειδή η φορολογική αρχή στήριξε την κρίση της στο γεγονός της κατάθεσης χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, χωρίς τη μνεία του ονόματος του καταθέτη. Μόνη της όμως η ανώνυμη κατάθεση χρηματικών ποσών δεν αποδεικνύει την καταβολή αμοιβής έναντι παρασχεθείσας υπηρεσίας, αλλά για τον σχηματισμό εμπειριστατωμένης τέτοιας κρίσης, απαιτείται λογική και τεκμηριωμένη συνεκτίμηση όλων των πραγματικών δεδομένων, από τα οποία να καταδεικνύεται η πραγματοποίηση συναλλαγών. Όφειλε, επομένως η φορολογική αρχή, έχουσα το σχετικό προς τούτο βάρος προς αποδείξεως, να προβεί σε περαιτέρω διασταυρώσεις και επαληθεύσεις σχετικά με τις κινήσεις των επίμαχων λογαριασμών.

Επειδή προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων στην προσφεύγουσα παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με την ειδικότητα αυτής ως ιατρού που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος προκειμένου να στοιχειοθετήσει τις σε βάρος της προσφεύγουσας αποδιδόμενες παραβάσεις στηρίζεται σε πιθανολόγηση, συσχετίζοντας συμπερασματικά και όχι βάσει συγκεκριμένων στοιχείων τα ποσά που έχουν κατατεθεί στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, με παροχές επαγγελματικών υπηρεσιών και με ουσιαστικό ισχυρισμό ότι η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή των καταθέσεων αυτών, αντιστρέφοντας έτσι, μη νόμιμα, το βάρος της απόδειξης ως προς την διάπραξη ή μη από την προσφεύγουσα των καταλογιζόμενων παραβάσεων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία», ορίζονται τα ακόλουθα: «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». Ο Κ.Δ.Δ. ορίζει άλλωστε ότι: «Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως» το βάρος της απόδειξης φέρει η Διοίκηση. **Η ελαττωματική αιτιολογία (ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη.** Γενική και αόριστη αιτιολογία θεωρείται κατά πάγια νομολογία πλημμελής και άρα παράνομη.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου, για συνολικές καταθέσεις που δεν ταυτοποιήθηκαν, είναι βάσιμοι και γίνονται δεκτοί, και το πρόστιμο προσδιορίζεται ως εξής:

-Για την χρήση 2010, μη ονομαστικές καταθέσεις, συνολικής αξίας 104.445,24€, πρόστιμο 0,00€.

Επειδή όσον αφορά τις επώνυμες καταθέσεις, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι καταθέσεις αυτές στους τραπεζικούς της λογαριασμούς δεν αφορούν σε αμοιβή από παροχή υπηρεσιών στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας, για τις οποίες θα έπρεπε να εκδοθούν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, ορθώς επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα βάσει των διατάξεων της περ. στ' της παρ. 3 του άρθ. 7 του Ν. 4337/2015, τα οποία έχουν ως εξής:

ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2010			
	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	800,00€	800,00€ * 25% = 200,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	5.000,00€	5.000,00€ * 25% = 1.250,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	2.000,00€	2.000,00€ * 25% = 500,00€

.....			
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	3.000,00€	3.000,00€* 25% = 750,00€
ΣΥΝΟΛΟ	4	10.800,00€	2.700,00€

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως εξής:

Επί της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2010

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Παράβαση Νο 1, ποσού 200,00 €

Παράβαση Νο 2, ποσού 1.250,00€

Παράβαση Νο 3, ποσού 500,00€

Παράβαση Νο 4, ποσού 750,00€

Συνολικό ποσό προστίμου: 2.700,00€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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