



**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: 3607

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 των υπ' αριθ.: α), β) και, οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ, χρήσεων 2007, 2008 & 2009 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμισή τους.

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:

1) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ποσού ύψους 74.355,32 € ($297.421,27 \times 25\%$), λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος και η αξία εκάστου στοιχείου, αξίας 297.421,27 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 του Π.Δ.186/92.

2) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ως εξής:

α) ποσού ύψους 625,00 €, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο όνομα, αξίας 2.500,00€ ($2.500,00 \times 25\%$) και

β) ποσού ύψους 41.767,75€, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος και η αξία εκάστου στοιχείου, αξίας 167.071,00 €, ($167.071,00 \times 25\%$) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 13 του Π.Δ.186/92 .

3) Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ως εξής:

α) ποσού ύψους 500,00 €, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο όνομα, αξίας 2.000,00 €, ($2.000 \times 25\%$),

β) ποσού ύψους 575 €, λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών στο όνομα, αξίας 2.300,00 € ($2.300 \times 25\%$) και

γ) ποσού ύψους 42.318,08 € λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος και η αξία εκάστου στοιχείου, αξίας 169.272,32 € ($169.272,32 \times 25\%$), 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. 585 28/12/2015 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 05-03-2014, 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, ως εξής:

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2007			
	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε ονομαστικές καταθέσεις	0	0,00€	0,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε τουλάχιστον μία περίπτωση χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών κα η αξία εκάστου στοιχείου	1	297.421,27€	297.421,27€ * 25% = 74.355,32€
ΣΥΝΟΛΟ	1	297.421,27€	74.355,32€

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008			
	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	2.500,00€	2.500,00€ * 25% = 625,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε τουλάχιστον μία περίπτωση χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών κα η αξία εκάστου στοιχείου	1	167.071,00€	167.071,00€ * 25% = 41.767,75€
ΣΥΝΟΛΟ	2	169.571,00€	42.392,75€

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2009			
	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
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	2.300,00	2.300,00€ * 25% = 575,00€
Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε τουλάχιστον μία περίπτωση χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών κα η αξία εκάστου στοιχείου	1	169.272,32€	169.272,32€ * 25% = 42.318,08€
ΣΥΝΟΛΟ	3	173.572,32€	43.393,08€

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 άρ. 7 παρ.3 περ. στ' του Ν.4337/2015.

2) Η περίπτωση 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 αποκρυσταλλισμένη αξία εκ μίας συναλλαγής (όπως απαιτεί η περ. στ').

3) Η περ. ζ' της παρ. 3 του άρ. 7 Ν.4337/2015 παραπέμπει στην ουσιαστική διάταξη του άρ. 5 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους, σύμφωνα με την οποία στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυσταλλισμένης 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 αποκρυσταλλισμένα φορολογητέα ύλη, προερχόμενη από την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

6) Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων για τις περαιωθείσες χρήσεις.

7) Μη νόμιμη η διενέργεια επανελέγχου και η επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. και συμπληρωματικών πράξεων φόρου εισοδήματος.

8) Η αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος για τις χρήσεις 2007-2009, δεν σημαίνει σε καμία περίπτωση ότι αποδέχεται τα συμπεράσματα του ελέγχου για μη έκδοση ΑΠΥ και απόκρυψη φορολογητέας ύλης και κατ' επέκταση δεν δύναται να εκληφθεί ως παραδοχή ότι υπέπεσε στις καταλογιζόμενες σε βάρος της παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ.

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 αποκρυσταλλισμένη αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσταλλισμένης (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 κρινόμενη 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 περίπτωσή 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 τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009, 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 ανά διαχ/κή περίοδο, ως εξής:

α) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2007, συνολικής αξίας 297.421,27€

β) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2008, συνολικής αξίας 167.071,00€

γ) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2009, συνολικής αξίας 169.272,32€, 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 της Τράπεζας Πειραιώς στο Μαιευτήριο και στον λογαριασμό με αρ., το έτος 2007, έχουν γίνει σαράντα τρεις (43) καταθέσεις μετρητών και το έτος 2008 σαράντα οκτώ (48). Ακόμη και το έτος 2009 προκύπτουν σε πενήντα (50) περιπτώσεις καταθέσεις μετρητών στον λογ. με αρ. της τράπεζας BANK στο κατάστημα με κωδικό 295 που ήταν εγκαταστημένο εντός του Μαιευτηρίου

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 Πειραιώς, με το οποίο βεβαιώνει την ύπαρξη των υπ' αρ. και(πρώην– νυν) κοινών λογαριασμών με δικαιούχο την προσφεύγουσα και συνδικαιούχους τον σύζυγό της και τα δύο τους παιδιά. Επίσης αναφέρει ότι και οι λογαριασμοί τηςΤράπεζας 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.

Επίσης, στο ίδιο ως άνω υπόμνημα η προσφεύγουσα αναφέρεται, στον πίνακα του Σ.Δ.Ο.Ε της χρήσης 2007, στον οποίο ανάμεσα σε καταθέσεις άλλων χρηματικών ποσών, υπάρχει μία εγγραφή, στις, ποσού 150.831,07€, με αιτιολογία συναλλαγής «ΕΝΕΡΓΟΠΟΙΗΣΗ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ». Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι το ως άνω ποσό (με ορθή ημερομηνία συναλλαγής 26-11-2007) αποτελεί ανάληψη από λογαριασμό και όχι κατάθεση, ότι πηγή προέλευσής του είναι η κατάθεση 149.000,00€ την, στον ίδιο λογαριασμό(.....της Τράπεζας), ή οποία δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., προερχόμενη από οικογενειακές αποταμιεύσεις παλαιότερων ετών και σε καμία περίπτωση δεν αφορά κατάθεση σχετική με αμοιβή από παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών. Ο έλεγχος της ως άνω Δ.Ο.Υ. δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και καταλογίζει παράβαση μη έκδοσης Α.Π.Υ. για την εν λόγω τραπεζική εγγραφή (ανάληψη).

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 τα πρόστιμα προσδιορίζονται ως εξής:

α) για την χρήση 2007, μη ονομαστικές καταθέσεις, συνολικής αξίας 297.421,27€, πρόστιμο 0,00€,
β) για την χρήση 2008, μη ονομαστικές καταθέσεις, συνολικής αξίας 167.071,00€, πρόστιμο 0,00€,
γ) για την χρήση 2009, μη ονομαστικές καταθέσεις, συνολικής αξίας 169.272,32€, πρόστιμο 0,00€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία για τις περαιωθείσες χρήσεις με τις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν. 3888/2010 και συνεπώς είναι μη νόμιμη η διενέργεια επανελέγχου και η επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. και συμπληρωματικών πράξεων φόρου εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα και με την υπ' αρ. 327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.: «.....Ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο επίσης αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90.».

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊσταμένο της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου(εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου, η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο.

Επιπλέον στην έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων συμπεριλαμβάνονται επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος και εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιελήφθη στο αρχικό φύλλο ελέγχου. Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ή κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως εν προκειμένω, και οι οποίες δεν εκδόθηκαν κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., όπως εν προκειμένω η διενέργεια ελέγχου δεν προκλήθηκε από τον Προϊσταμένο της ΙΖ' Δ.Ο.Υ Αθηνών. Συνεπώς η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο δικαιολογεί την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου, στην προκειμένη περίπτωση συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/2010 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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 2007			
	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
Μη έκδοση Α.Π.Υ.	0	0,00€	0,00€

ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2008			
	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
Μη έκδοση Α.Π.Υ. στο όνομα	1	2.500,00€	2.500,00€ * 25% = 625,00€

ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2009			
------------------------------------	--	--	--

	Πλήθος παραβάσεων	Βάση υπολογισμού	Πρόστιμο
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	2.300,00	2.300,00€ * 25% = 575,00€

Αποφασίζουμε

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

1) Επί της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2007

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

Παράβαση Νο 1, ποσού 0,00 €

Συνολικό ποσό προστίμου: 0,00€.

2) Επί της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2008

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

Παράβαση Νο 1, ποσού 625,00 €

Παράβαση Νο 2, ποσού 0,00€

Συνολικό ποσό προστίμου: 625,00€.

3) Επί της με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2009

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

Παράβαση Νο 1, ποσού 500,00 €

Παράβαση Νο 2, ποσού 575,00€

Παράβαση Νο 3, ποσού 0,00€

Συνολικό ποσό προστίμου: 1.075,00€.

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).