



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

26-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1960

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ.12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /27-01-2016 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου «.....» κατά:

1) Της υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

- 2) Της υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,
- 3) Της υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,
- 4) Της υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,
- 5) Της υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,
- 2) Την υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,
- 3) Την υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,
- 4) Την υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,
- 5) Την υπ' αριθμ. «.....» /2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 17-12-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /27-01-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» , Α.Φ.Μ. «.....» , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. «.....» **2015** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 26.267,32€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3

του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2§1, άρθρου 6§1, άρθρου 10§5 περ. 19, και άρθρου 13§§1,2 & 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- 1) Μη τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων Β' κατηγορίας.
- 2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς το διαγνωστικό κέντρο «», συνολικής αξίας 405,80€ < 880,00€.
- 3) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» . συνολικής αξίας 127,00€ < 880,00€.
- 4) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» συνολικής αξίας 414,51€ < 880,00€.
- 5) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» , συνολικής αξίας 850,00€ < 880,00€.
- 6) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» συνολικής αξίας 1.500,00€ > 880,00€.
- 7) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 98.881,31€.

2. Με την υπ' αριθμ. «.....» /2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 24.608,74€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2§1, άρθρου 6§1, άρθρου 10§5 περ. 19, και άρθρου 13§§1,2 & 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- 1) Μη τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων Β' κατηγορίας.
- 2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» συνολικής αξίας 339,56€ < 880,00€.
- 3) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς το διαγνωστικό κέντρο «.....» συνολικής αξίας 294,00€ < 880,00€.
- 4) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» συνολικής αξίας 151,72€ < 880,00€.
- 5) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» , συνολικής αξίας 184,00€ < 880,00€.
- 6) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» συνολικής αξίας 500,00€ < 880,00€.
- 7) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 92.965,67€.

3. Με την υπ' αριθμ. «.....» /**2015** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 23.109,56€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2§1, άρθρου 6§1, άρθρου 10§5 περ. 19, και άρθρου 13§§1,2 & 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- 1) Μη τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων Β' κατηγορίας.
- 2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....», συνολικής αξίας 2.200,00€ > 880,00€.
- 3) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....», συνολικής αξίας 1.250,00€ > 880,00€.
- 4) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς το διαγνωστικό κέντρο «.....» συνολικής αξίας 164,00€ < 880,00€.
- 5) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την , συνολικής αξίας 362,00€ < 880,00€.
- 6) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....» συνολικής αξίας 500,00€ < 880,00€.
- 7) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 85.081,59€.

4. Με την υπ' αριθμ. «.....» **2015** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 17.725,18€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2§1, άρθρου 6§1, άρθρου 10§5 περ. 19, και άρθρου 13§§1,2 & 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- 1) Μη τήρηση Βιβλίων και Στοιχείων Β' κατηγορίας.
- 2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου τον «.....», αξίας 1.500,00€ .
- 3) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 67.838,03€.

5. Με την υπ' αριθμ. «.....» **2015** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 533,34€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-

31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2§1, άρθρου 6§1, άρθρου 10§5 περ. 19, και άρθρου 13§§1,2 & 3 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

1) Ανακριβή έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....», αποκρυσταλλώσας αξίας 500,00€ <1.200,00€.

2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....» αξίας 600,00€ < 1.200,00€.

3) Ανακριβή έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....» , αποκρυσταλλώσας αξίας 500,00€ < 1.200,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 17-12-2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....». Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της α) από 10-06-2015 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ και β) 24-06-2015 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος, της ελεγκτού του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, «.....» με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ :

Μη οριστικοποίηση του ελέγχου για την προσαύξηση περιουσίας βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, με αποτέλεσμα οι υπό κρίση παραβάσεις Κ.Β.Σ. να είναι αβάσιμες καθώς επίσης δεν έχουν οριστικοποιηθεί αφού επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 ν. 4174/2013) με αριθμ. πρωτ. «.....» /28-12-2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις οικονομικών ετών 2008(«.....»), 2009(«.....»), 210(«.....») , 2011(«.....») και 2012 («.....») ο προσφεύγων υπέβαλε μόλις την 18-01-2016 εντός της προβλεπόμενης 20ήμερης προθεσμίας υπόμνημα προς την ανωτέρω Δ.Ο.Υ.,.

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος θα έπρεπε να απόσχει – τουλάχιστον σε αυτή τη φάση – από τον καταλογισμό παραβάσεων Κ.Β.Σ. που έχουν ως βάση την προσαύξηση περιουσίας πριν την οριστικοποίηση της ελεγκτικής διαδικασίας.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ :

Οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίχθηκαν σε μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κατά συνέπεια είναι πλημμελείς κατά τη νόμιμη βάση τους.

Παράνομη η επιβολή προστίμων του ΚΒΣ στα πλαίσια των εκλεκτικών ενεργειών στην έρευνα του «πόθεν έσχες».

Συγκεκριμένα :

1. Ο καταλογισμός των προστίμων των προσβαλλόμενων πράξεων που προήλθε από την υπ' αριθμ. «.....»/6-12-2012 Εντολή Ελέγχου « Πόθεν Έσχες » – Άνοιγμα Τραπεζικών Λογαριασμών, στερείται νομικής βάσης.
2. Η διαπίστωση της απόκτησης εισοδήματος από τη διερεύνηση του πόθεν έσχες δεν προσδίδει αυτή και μόνο στον αποκτήσαντα την ιδιότητα του επιτηδευματία αλλά η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης των υπό του νόμου οριζόμενων προϋποθέσεων προς τούτο.
3. Το οποιοδήποτε αποτέλεσμα ελεγκτικών ενεργειών στην έρευνα πόθεν έσχες αντανakλάται μόνο στη φορολογία εισοδήματος και δεν νοείται επιβολή προστίμων ΚΒΣ
4. Ως προς το σκέλος των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας: α) 98.881,31€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, β) 92.965,67€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, γ) 85.081,59€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και δ) 67.838,03€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, που προέκυψαν από τις ανώνυμες καταθέσεις στο πλαίσιο του ελέγχου του πόθεν έσχες , νόμω και ουσία αβάσιμα θεωρούνται ως παραβάσεις του ΚΒΣ καθώς θα πρέπει να εξετασθεί αν αποτελούν πρωτίστως προσαύξηση περιουσίας των κτηθέντων (άρθρο 15§4 ν. 3888/2010) καθώς στις περιπτώσεις αυτές για την φορολογία εισοδήματος και μόνο εισάγεται τεκμήριο περί απόκτησης τους ως από Ζ' πηγή και όχι ότι ο φορολογούμενος υπόκειται και σε άλλου είδους φορολογικές υποχρεώσεις, όπως την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων του ΚΒΣ.

ΤΡΙΤΟΣ ΛΟΓΟΣ :

Πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων κατά νόμιμη βάση γιατί εκδόθηκαν κατά μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου- Έλλειψη αιτιολογίας.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το χρονικό διάστημα από 07-02-2007 έως και 08-09-2010 δεν ασκούσε ελευθέριο επάγγελμα ως ιατρός καθώς δεν διατηρούσε επαγγελματική στέγη συνεπώς δεν απέκτησε την ιδιότητα του «επιτηδευματία» η αυτή του «εν τοις πράγμασι επιτηδευματία» κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ, και επομένως δεν ήταν υπόχρεος στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του ΚΒΣ. Σε αντίθετη περίπτωση θα παρείχετο στον ίδιο η με νομιμοφανή τρόπο κάλυψη των παρανόμως, δηλ. κατά παράβαση της απαγορευτικής διάταξης του άρθρου 11§4 του Ν.2889/2001, κτηθέντων. Για το λόγο αυτό, ο φορολογικός νομοθέτης προς σύλληψη των κατ' αυτόν τον τρόπο κτηθέντων, προχώρησε στην θέσπιση του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010.

Οι ανώνυμες καταθέσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως άσκηση εν τοις πράγμασι επιτηδεύματος καθώς δεν δικαιολογούνται ούτε από το ποσό ούτε από τη διάρκεια.

Η οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ δεν αναφέρει συγκεκριμένα στοιχεία του ελέγχου, ώστε να προκύπτει αναμφισβήτη η παροχή ιατρικών υπηρεσιών σε ασθενείς εντός ιδιωτικού ιατρείου με την

λήψη αμοιβής, αφού προϋπόθεση για την θεμελίωση των αποδιδόμενων παραβάσεων είναι η παροχή από τον προσφεύγοντα συγκεκριμένων ιατρικών υπηρεσιών .

ΤΕΤΑΡΤΟΣ ΛΟΓΟΣ :

Η φορολογική αρχή, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν έλαβε υπόψη της την νέα κατεύθυνση της Φορολογικής Διοίκησης όπως αυτή προκύπτει από την με Αριθμ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 ερμηνευτική εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με την οποία δεν προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. Ειδικότερα για το πρώτο έτος ελέγχου , το 2007, ο έλεγχος οφείλει να εξετάσει και να αποδεχθεί τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ένα ποσό των ανακριβώς εκδοθέντων ως «πρωτογενών» καταθέσεων προέρχεται από αναλήψεις που έκανε ο προσφεύγων το έτος 2006.

Όλες οι θεωρούμενες από το ΣΔΟΕ ως πρωτογενείς καταθέσεις στον αποταμιευτικό – επενδυτικό λογαριασμό του προσφεύγοντος δεν ήταν τίποτα άλλο από αναλήψεις και επανακαταθέσεις ποσών από τους υπόλοιπους λογαριασμούς του.

ΠΕΜΠΤΟΣ ΛΟΓΟΣ :

Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για τις προγενέστερες χρήσεις του έτους 2010 αφού, για τη διαπίστωση της τυχόν προσαύξησης της περιουσίας είναι αναγκαίος ο έλεγχος εκ μέρους της φορολογικής αρχής των τραπεζικών καταθέσεων από 30-09-2010 και εφεξής καθώς, η προσθήκη με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, του τελευταίου εδαφίου στην παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/2010, κατά την έννοια της οποίας, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα λογίζεται η προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία εκτός και αν ο φορολογούμενος αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της, άρχισε να ισχύει από 30-09-2010 που δημοσιεύθηκε ο ν. 3888/2010.στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και δεν έχει αναδρομική ισχύ.

Επειδή με την παραγρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι:

«1. 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 ελεύθεριο 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 την παραγρ. 1 του άρθρου 6 του ιδίου Π..Διατάγματος, ορίζεται ότι:

«1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,

β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.»

Επειδή με την παραγρ. 1 πρώτο εδάφιο του άρθρου 13 του ιδίου Π.Διατάγματος, 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.....»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) ορίζονται τα εξής:

« 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.»

Εξάλλου στις 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.».

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικής επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. ως αβάσιμων καθώς αυτές δεν έχουν οριστικοποιηθεί δεδομένου της μη οριστικοποίησης του ελέγχου για την προσαύξηση περιουσίας βάσει του οποίου αυτές εκδόθηκαν.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ έχουν οριστικοποιηθεί ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν ευσταθεί, καθώς:

1) Ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή στην υπό κρίση περίπτωση, είναι έλεγχος επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ο οποίος και ολοκληρώθηκε από την φορολογική αρχή που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. , όπως αυτό προκύπτει από την από 17-12-2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ «.....», επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

2) Στο κεφάλαιο 8 « ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ» της ως άνω οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι η Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ακολούθησε την

διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 28§1 του ν. 4174/2013 καθώς συντάχθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. «.....», «.....», «.....», «.....», και «.....» Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμου για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα νομίμως την 18-11-2015, και σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου και νόμου ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα εντός της νόμιμης προθεσμίας των είκοσι ημερών (20) που προβλέπεται να διατυπώσει της απόψεις του επί του ως άνω Σημειώματος στην φορολογική αρχή, πλην όμως αυτός δεν ανταποκρίθηκε. Υπέβαλε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. την υπ' αριθμ. πρωτ. «.....» 07-12-2015 αίτηση (αντί υπομνήματος) στην εκπνοή της εικοσαήμερης προθεσμίας, με την οποία ζητούσε να του χορηγηθούν επισήμως επικυρωμένα φωτοαντίγραφα όλων των αποδεικτικών στοιχείων, που διαθέτει η φορολογική αρχή για την θεμελίωση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Στην ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ απάντησε με το αρ, πρωτ. «.....» /08-12-2015 απαντητικό έγγραφο, με το οποίο μεταξύ άλλων αναφέρει:

«Θα πρέπει να σημειωθεί ότι όπως προκύπτει από τον ολοκληρωμένο έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. αλλά και σε συνέχεια από τον ενδελεχή έλεγχο της ελεγκτικής Υπηρεσίας της ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, μαζί με την πρώτη ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ για παροχή εξηγήσεων (αρ. πρωτ. ΕΜΠ «.....») σας δόθηκαν από την Υπηρεσία του ΣΔΟΕ συνημμένα τρεις πίνακες με πλήρη στοιχεία των υπό έλεγχο συναλλαγών. Στη συνέχεια σας δόθηκε όλος ο αιτούμενος χρόνος προκειμένου να στοιχειοθετήσετε το υπόμνημά σας (ΑΡ. ΠΡ. «.....» /31-10-2014) και όποιο στοιχείο (σε φωτοτυπίες) αιτήθηκε ο εξουσιοδοτημένος δικηγόρος κ. «.....», επί των παραβάσεων που σας καταλογίστηκαν με το Υ.Σ.Ε. με αριθμό «.....» ΥΣΕ3/2015. Κατόπιν, ο έλεγχος, αφού σας δόθηκε όλος ο απαιτούμενος χρόνος για παροχή εξηγήσεων και στοιχειοθέτηση υπομνημάτων, δέχθηκε και έλαβε υπόψη του εκτός από το με αρ. πρ. «.....» 03-04-2015 έγγραφο πρώτο υπόμνημά σας και τα μεταγενέστερα με αρ. πρ. 7 «.....» /29-04-2015 και αρ. πρ. «.....» /05-05-2015. Τέλος σας δόθηκε η με αρ. πρ. «.....» -Κλήση προς Ακρόαση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2690/1999 και η οποία απαντήθηκε με την αρ. πρ. «.....» /21-06-2015 υπεύθυνη δήλωση σας σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1986. »

3 Οι αναφορές του προσφεύγοντος, στην ενδικοφανή προσφυγή, τόσο στους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και συγκεκριμένα: α) οικ. έτους 2008 («.....»), β) οικ. έτους 2009 («.....»), γ) οικ. έτους 2010 («.....»), δ) οικ. έτους 2011 («.....») και ε) οικ. έτους 2012 («.....») οι οποίοι του επιδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, όσο και στην υποβολή υπομνήματος από τον ίδιο στις 18-01-2016 στην ως άνω Δ.Ο.Υ., επί των ως άνω Διορθωτικών Προσδιορισμών Φόρου Εισοδήματος, προβάλλονται από τον προσφεύγοντα παρελκυστικά καθώς δεν αφορούν τον κρινόμενο έλεγχο Κ.Β.Σ και τις προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ., αλλά αφορούν έλεγχο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στον ίδιο, από την ως άνω Δ.Ο.Υ..

B. Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος: 1) περί παράνομης επιβολής των προστίμων του ΚΒΣ στα πλαίσια των εκλεκτικών ενεργειών στην έρευνα του «πόθεν έσχες», 2) ότι οι ανώνυμες καταθέσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως άσκηση εν τοις πράγμασι επιτηδεύματος καθώς δεν

δικαιολογούνται ούτε από το ποσό ούτε από τη διάρκεια, 3) ότι η οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ δεν αναφέρει συγκεκριμένα στοιχεία του ελέγχου, ώστε να προκύπτει αναμφισβήτητα η παροχή ιατρικών υπηρεσιών σε ασθενείς εντός ιδιωτικού ιατρείου με την λήψη αμοιβής, αφού προϋπόθεση για την θεμελίωση των αποδιδόμενων παραβάσεων είναι η παροχή από τον προσφεύγοντα συγκεκριμένων ιατρικών υπηρεσιών, 4) ότι όλες οι θεωρούμενες από το ΣΔΟΕ ως πρωτογενείς καταθέσεις στον αποταμιευτικό – επενδυτικό λογαριασμό του προσφεύγοντος δεν ήταν τίποτα άλλο από αναλήψεις και επανακαταθέσεις ποσών από τους υπόλοιπους λογαριασμούς του και 5) περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου για τις προγενέστερες χρήσεις του έτους 2010.

Επειδή, από τον έλεγχο ορθώς καταλογίστηκαν οι ως κάτωθι παραβάσεις της μη έκδοσης Α.Π.Υ. ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου εσόδου και ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες, και συγκεκριμένα :

Α. Στην χρήση 2007

1) Της μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών προς τον «.....» σύζυγο της «.....» συνολικής αξίας 1.500,00€ καθώς από τον έλεγχο της φορολογικής δήλωσης οικον. έτους 2008 του ως άνω ιδιώτη προέκυψε από το ΑΜΚΑ των ανηλίκων τέκνων ως ημερομηνία γέννησης β' τέκνου 02-07-2007, και η κατάθεση από τον «.....» ποσού 1.500,€ διενεργήθηκε στις 06-07-2007.

Β. Στην χρήση 2009

1) Της μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών προς την «.....», συνολικής αξίας 2.200,00€,

2) Της μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών προς «.....», συνολικής αξίας 1.250,00€ και

3) Της μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών προς την «.....» συνολικής αξίας 500,00€ , καθώς ο ίδιος ο προσφεύγων, με το με αριθ. «.....» /31-10-2014 υπόμνημα γραπτών εξηγήσεων που υπέβαλε στο ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρει ότι τα ανωτέρω ποσά πράγματι αφορούν ιατρικές αμοιβές του.

Γ. Στην χρήση 2010

1) Της μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών προς τον «.....», συνολικής αξίας 1.500,00€ καθώς ο ίδιος ο προσφεύγων, με το με αριθ. «.....»/31-10-2014 υπόμνημα γραπτών εξηγήσεων που υπέβαλε στο ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρει ότι το ανωτέρω ποσό πράγματι αφορά ιατρικές αμοιβές του.

Δ. Στην χρήση 2011

1) Της Ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών προς την «.....» αποκρυβείσας αξίας 500,00€ και

2) Της Ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών προς την «.....»ω , αποκρυβείσας αξίας 500,00€,

καθώς ο ίδιος ο προσφεύγων, με το ως άνω υπόμνημα γραπτών εξηγήσεων που υπέβαλε στο ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρει ότι τα ανωτέρω ποσά αφορούσαν υπερβάλλον ποσό πέραν του τιμολογημένου ως ένδειξη ευγνωμοσύνης και αναγνώρισης υπηρεσιών .

Επειδή, βάσει των ανωτέρω από τον έλεγχο ορθώς καταλογίστηκαν οι παραβάσεις της μη τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων Β' κατηγορίας για τις χρήσεις 2007,2008,2009 και 2010 καθόσον ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση τήρησης αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, στην **ΣΤΕ 886/2016 επταμ.** «Επιβολή κυρώσεων – Βάρος απόδειξης – Έμμεση απόδειξη – Παράβαση (Κ.Β.Σ.) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Πλάσμα δικαίου άρ. 48 παρ. 3 ΚΦΕ περί υπαγωγής εισοδήματος άγνωστης πηγής ή αιτίας στη φορολογία εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα» αναφέρεται :

«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 – Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών – Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελεύθεριου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.»

Επειδή, από τον έλεγχο καταλογίστηκαν επιπλέον οι ως κάτωθι παραβάσεις:

Α. Στην χρήση 2007

1) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς το «.....» , συνολικής αξίας 405,80€ < 880,00€.

2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» . συνολικής αξίας 127,00€ < 880,00€.

3) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» συνολικής αξίας 414,51€ < 880,00€.

4) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» . , συνολικής αξίας 850,00€ < 880,00€.

5) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 98.881,31€.

Β. Στην χρήση 2008

1) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» . , συνολικής αξίας 339,56€ < 880,00€.

2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς το «.....» συνολικής αξίας 294,00€ < 880,00€.

3) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» συνολικής αξίας 151,72€ < 880,00€.

4) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» . , συνολικής αξίας 184,00€ < 880,00€.

5) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς τον «.....» . συνολικής αξίας 500,00€ < 880,00€.

6) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 92.965,67€.

Γ. Στην χρήση 2009

1) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς το «.....» συνολικής αξίας 164,00€ < 880,00€.

2) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....» , συνολικής αξίας 362,00€ < 880,00€.

3) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 85.081,59€.

Δ. Στην χρήση 2010

1) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας σε τουλάχιστον μία περίπτωση, εφόσον δεν μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος και η αξία ενός εκάστου, συνολικής αξίας 67.838,03€.

Ε. Στην χρήση 2011

1) Μη έκδοση Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού εσόδου προς την «.....» αξίας 600,0€,

βάσει ονομαστικών και ανώνυμων τραπεζικών συναλλαγών του προσφεύγοντος, ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι η είσπραξη των ως άνω ποσών αποτελούν αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας του προσφεύγοντος, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων στον προσφεύγοντα παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με την ειδικότητα αυτού ως ιατρού, γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό. Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι υφίσταται υποχρέωση έκδοσης από τον προσφεύγοντα απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. .

Τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 χωρίς όμως το γεγονός αυτό από μόνο του να δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. «.....» 27-01-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. «.....» και συγκεκριμένα την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, επιβολής προστίμων ΚΒΣ, ως εξής:

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

A. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

1) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	390,67 €
(Μη τήρηση βιβλίων Β κατηγορίας)	
2) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	375,00 €
(Μη έκδοση Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 1.500,00€)	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ :	765,67 €

B. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

1) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	390,67 €
(Μη τήρηση βιβλίων Β κατηγορίας)	

Γ. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

1) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	550,00 €
(Μη έκδοση Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 2.200,00€)	
2) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	312,50 €
(Μη έκδοση Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 1.250,00€)	
3) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	195,33 €
(Μη έκδοση Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 500,00€)	
4) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	390,67 €
(Μη τήρηση βιβλίων Β κατηγορίας)	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ :	1.448,50 €

Δ. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

1) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	375,00 €
(Μη τήρηση βιβλίων Β κατηγορίας)	
2) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού :	390,67 €
(Μη έκδοση Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 1.500,00€)	
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ :</u>	<u>765,67 €</u>

Ε. Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

1) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού:	266.67 €
(Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. συνολικής αποκρυβείσας αξίας 500,00€)	
2) Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015 ποσού:	266.67 €
(Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ. συνολικής αποκρυβείσας αξίας 500,00€)	
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ :</u>	<u>533,34 €</u>

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).