



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 23.07.2020

Αριθμός απόφασης: 1550

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και της από 10.12.2019 οικείας έκθεσης ελέγχου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών καθώς και την από 10.12.2019 οικεία Έκθεση Ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 16.01.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, 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./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 8.250,00 ευρώ επειδή δεν εξέδωσε τουλάχιστον τριάντα τρεις (33) Α.Π.Υ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7§1, 4, του άρθρου 1§1 και του άρθρου 6§14 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. θ' §2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε από το πόρισμα της από 10.12.2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου βάσει των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2013-2014 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών,, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας τις δραστηριότητες λογιστικής, τήρησης βιβλίων και λογιστικού ελέγχου παροχής φορολογικών συμβουλών. Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών του όπως αντλήθηκαν από την εφαρμογή «Ειδικού Λογαριασμού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), έλεγξε τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, όπως τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ε1, τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9, τα έγγραφα, δικαιολογητικά, τα με αριθ./2019,/2019 και/2019 Υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων με τις απόψεις του. Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε μερικώς στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση στοιχείων και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα για τη χρήση 2013, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών.

Από την επεξεργασία των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, προέκυψαν:

- i. ονομαστικές καταθέσεις / πιστώσεις φυσικών προσώπων που ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, ήτοι αμοιβές για

παρασχεθείσες υπηρεσίες για τις οποίες δεν εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβώς φορολογικά παραστατικά (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) και

- ii. κινήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για το οικονομικό έτος 2014, καθώς και κινήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 για το φορολογικό έτος 2014. Εν προκειμένω ο έλεγχος καταλόγισε τα ποσά ανάλογα με το πλήθος των δικαιούχων. Ειδικότερα, ο έλεγχος καταλόγισε ως εξής:

α) το ένα δεύτερο (1/2) των ποσών, τα οποία κατατέθηκαν στους λογαριασμούς:

- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:(λογαριασμός καταθετικός σε € με πρώτο (1ο) δικαιούχο τον ίδιο και συνδικαιούχο την σύζυγό του του).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:..... (λογαριασμός Δανειακός-Στεγαστικό κοινός, με πρώτο (1ο) δικαιούχο τον ίδιο και συνδικαιούχο την σύζυγό του του).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:..... (λογαριασμός καταθετικός σε € με πρώτο (1ο) δικαιούχο τον ίδιο και συνδικαιούχο την σύζυγό του του).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:..... λογαριασμός Δανειακός-Στεγαστικό κοινός, με πρώτο (1ο) δικαιούχο τον ίδιο και συνδικαιούχο την σύζυγό του του).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»: (λογαριασμός καταθετικός σε € με πρώτο (1ο) δικαιούχο τον ίδιο και συνδικαιούχο την του).

β)ολόκληρα τα παρακάτω ποσά, τα οποία κατατέθηκαν στους λογαριασμούς:

- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»: (λογαριασμός καταθετικός σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»: (λογαριασμός καταθετικός σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:..... (λογαριασμός καταθετικός σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:..... (λογαριασμός καταθετικός σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»: (λογαριασμός δανειακός-Καταναλωτικό, σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:..... (λογαριασμός πιστωτικής Κάρτας σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»: (λογαριασμός πιστωτικής Κάρτας σε € με δικαιούχο τον ίδιο).

- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:.....
(λογαριασμός πιστωτικής Κάρτας σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:.....
(λογαριασμός δανειακός-Καταναλωτικό σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Λογαριασμός Τράπεζας «.....»:.....
(λογαριασμός καταθετικός σε € με δικαιούχο τον ίδιο).
- Σύμφωνα με τις από 10.12.2019 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Μερικού Φορολογικού Ελέγχου βάσει διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)

- Μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση, τουλάχιστον σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας, για παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 23.690,44 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7§ 1, 4, του άρθρου 1§1 και του άρθρου 6 §14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και του άρθρου 13 § 1 και του άρθρου 54§10' του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε. Ακολούθως, επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμο, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. στ' και περ. ζ' του νόμου 4337/2015. Επίσης ο έλεγχος προσδιόρισε τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. μετά των προσυζητήσεων.
- Μη προσκόμιση των τηρούμενων στοιχείων και των λοιπών προβλεπόμενων δικαιολογητικών εγγράφων καθώς και των συνοδευτικών στοιχείων συναλλαγών εντός του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 § 14 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π. και του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 – Κ.Φ.Δ., με αποτέλεσμα να καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα οικ. έτους 2014 με αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε βάσει των διατάξεων του άρθρου 32§§1,2 του ν.2238/94, όπως ίσχυε την χρήση αυτή, και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εφαρμόζοντας στα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα τον προβλεπόμενο ΜΣΚΚ, προσυζητημένο κατά 40%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.2238/94. Εν προκειμένω το σύνολο των καθαρών κερδών όπως προέκυψαν από τον αντικειμενικό προσδιορισμό ανήλθε σε 29.272,25 ευρώ. Για τον λόγο ότι, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. πρωτ./2019 Πρόσκληση της ελεγκτικής υπηρεσίας και δεν προσκόμισε τα παραστατικά των δαπανών, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της, στην χρήση 2013, οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου παρ. 4, άρθρο 30 ν.2859/2000, όπως ίσχυαν. Συνεπώς, στην χρήση αυτή δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες, ποσού 4.436,84 € (με Φ.Π.Α. ποσού 981,62 €), οι οποίες αναγράφονται στην με αριθ./2014 Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α., που κατατέθηκε στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών.

- Ο έλεγχος κατέληξε σε τραπεζικές κινήσεις οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς, ύψους 205.617,78 ευρώ, οι οποίες δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα που καταχωρήθηκαν στις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε με χρεωστικές ή πιστωτικές κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, επίσης δεν κατέστη δυνατόν να υπαχθούν σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της § 2 του άρθρου 4 ν.2238/1994 ή των άρθρων 12-20, 21-29, 35-40 και 41-43Α του ν.4172/2013, δεν προκύπτει για αυτές εμφανής η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους και συνεπώς λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2014)

- Μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση, τουλάχιστον σε τριάντα τρεις (33) περιπτώσεις, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας, για παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 46.837,70 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7§ 1, 4, του άρθρου 1§1 και του άρθρου 6 §14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και του άρθρου 13 § 1 και του άρθρου 54§10΄ του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε. Ακολούθως, επιβλήθηκε το αντίστοιχο πρόστιμο, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις άρθρου 54 § 1 περ. θ΄, § 2 περ. γ΄ του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) Επίσης ο έλεγχος προσδιόρισε τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. μετά των προσαυξήσεων.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία και στα στοιχεία που εξέδωσε ή έλαβε ο ελεγχόμενος, διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν δαπάνες στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, για τις οποίες δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης (άρθρα 22, 23 ν.4172/2013). Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία και στα στοιχεία που εξέδωσε ή έλαβε ο προσφεύγων διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν δαπάνες, ποσού 547,36 € (με Φ.Π.Α. ποσού 136,28 €), για τις οποίες ο ελεγχόμενος δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης (παρ. 4, άρθρο 30 ν.2859/2000) και οι οποίες δεν αφορούσαν την επαγγελματική του δραστηριότητα ή δεν ήταν εκπεστές στο σύνολό τους, ή σε κάποιο ποσοστό.
- Ο έλεγχος κατέληξε σε τραπεζικές κινήσεις οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως πρωτογενείς, ύψους 189.712,77 ευρώ, οι οποίες δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα που καταχωρήθηκαν στις σχετικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε με χρεωστικές ή πιστωτικές κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, επίσης δεν κατέστη δυνατόν να υπαχθούν σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της § 2 του άρθρου 4 ν.2238/1994 ή των άρθρων 12-20, 21-29, 35-40 και 41-43Α του ν.4172/2013, δεν προκύπτει για αυτές εμφανής η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους και συνεπώς λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Με βάση το πόρισμα του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθ. καταχώρησης/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθώς και οι κάτωθι προσωρινές πράξεις:

α)ο με αριθ./...../2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2013, β)ο με αριθμ./...../2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2014, γ)ο με αριθμ./...../2019 Προσωρινός

Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. χρήσης 2013, δ)ο με αριθμ./...../2019 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α. χρήσης 2014, ε)ο με αριθμ./...../2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 χρήσης 2013 και στ)ο με αριθμ./...../2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 χρήσης 2014, όπου επιδόθηκαν νόμιμα στον ελεγχόμενο στις 12/11/2019 (επιδόθηκαν στον υπάλληλο της επιχείρησης, κατόπιν εξουσιοδότησης). Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στο εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων και υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, πλην όμως δεν προσκόμισε ούτε ένα δικαιολογητικό, ούτε επεξήγησε αναλυτικά τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά δήλωσε γενικά ότι αφορούν «σε προσωπικές υποχρεώσεις και ως επί το πλείστον πελατών, κατάθεση χρημάτων και πληρωμή από μέρους του των υποχρεώσεων τους». Τέλος, επιδόθηκε στον ελεγχόμενο και η με αριθμ. πρωτ./2019 δεύτερη Πρόσκληση προσκόμισης στον έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και παραστατικών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, την διόρθωσή της ως προς την επιβολή προστίμου και τον μη προσδιορισμό και καταλογισμό οιασδήποτε φορολογικής παράβασης εις βάρος του, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη είναι ανατιολόγητη. Στο σχετικό σημείωμα που του επιδόθηκε καταλογίζονται εικονικά τιμολόγια ενώ ουδεμία αναφορά υπάρχει στην αιτιολογία από την οποία προκύπτει το εικονικό της συναλλαγής του. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Οι συναλλαγές που του ζήτησαν να αιτιολογήσει δεν είναι σε καμία περίπτωση δικές του αλλά πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό και εκπροσωπώντας τους εντολείς πελάτες του. Οι χρεώσεις είναι ίδιες με τις πιστώσεις και σε πολλές από τις περιπτώσεις καταθέσεων χρημάτων προκύπτει από την αιτιολογία και ο λόγος χρήσης αυτών.
- Ο καθένας μπορεί να συμμετέχει στην οικονομική ζωή της χώρας αφού στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρώνεται η οικονομική ελευθερία και δη η ελευθερία ασκήσεως επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας (ελευθερία σύναψης συμβάσεων, επιλογής επαγγέλματος, επαγγελματικής δραστηριότητας) καθώς και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 10). Το Κράτος για να προστατεύσει το γενικό συμφέρον μπορεί να προγραμματίζει και να συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα της χώρας (άρθρο 106 Συντάγματος). Το 2013 είχε ήδη ξεκινήσει μια προσπάθεια από το κράτος να περάσουν όλες οι συναλλαγές από τις τράπεζες. Οι πολίτες και δη οι αλλοδαποί δεν είχαν καμία γνώση ή σχέση με το τραπεζικό σύστημα με αποτέλεσμα να εξυπηρετούνται από τους λογιστές, οι οποίοι αναγκάζονταν να χρησιμοποιήσουν τους τραπεζικούς τους

λογαριασμούς για να εξυπηρετούν τους πελάτες τους. Ο ίδιος, ως λογιστής, χρησιμοποιούσε τους τραπεζικούς του λογαριασμούς προκειμένου να πληρώνονται οι λογαριασμοί των πελατών του.

- Οι φορολογικές του δηλώσεις αποδεικνύουν πλήρως τα οικονομικά του δεδομένα. Από την απλή μαθηματική και λογιστική αποτύπωση των κινήσεων λογαριασμού προκύπτει αβίαστα ότι οι χρεώσεις συμπίπτουν με τις πιστώσεις. Μια ελάχιστη απόκλιση δεν αποτελεί εισοδήματα που δεν δηλώθηκαν αλλά έξοδα τα οποία δεν πληρώνονταν μέσω τραπεζής, η απόκλιση αυτή δεν ξεπερνά τις 20.000 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54§1θ' & 2γ' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«Άρθρο 54 - Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και».

Επειδή, σύμφωνα με την από 10.12.2019 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου βάσει διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στη χρήση 2014 ο προσφεύγων υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

δεν εξέδωσε τριάντα τρεις (33) Α.Π.Υ. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7§ 1, 4, του άρθρου 1§1 και του άρθρου 6 §14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς και του άρθρου 13 § 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν παραστατικά στοιχεία και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 8.250,00 ευρώ, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ημερομηνία	Αξία/φόρος	Σύνολο προστίμου
Α.Π.Υ.	/...../2014	505,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	300,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	920,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	1.380,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	530,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	488,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	310,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	300,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	650,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	225,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	100,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	344,40	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	350,55	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	350,55	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	200,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	165,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	325,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	133,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	566,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	520,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	60,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	235,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	250,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	300,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	105,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	750,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	95,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	235,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	165,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	120,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	917,00	250,00
Α.Π.Υ.	/...../2014	825,00	250,00

A.Π.Υ.	/...../2014	1.660,00	250,00
--------	------------------	----------	--------

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι του καταλογίστηκαν παραβάσεις για εικονικά τιμολόγια χωρίς ο έλεγχος να αναφέρει την αιτιολογία από την οποία να προκύπτει η εικονικότητα της συναλλαγής, αυτός τυγχάνει αβάσιμος και απορριπτέος δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα παραβάσεις που να σχετίζονται με έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνο από το σώμα της πράξης αλλά να προκύπτει ή να συμπληρώνεται από την έκθεση ελέγχου καθώς και από τα στοιχεία φακέλου ή να συνδέεται μαζί τους.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή τους, η ερμηνεία τους και οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας.

Σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναιτιολόγητης διοικητικής πράξης είναι καθόλα αόριστος, αβάσιμος και απορριπτέος διότι ο έλεγχος με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία σε κάθε μία κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών αιτιολόγησε την θέση του.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου που συνέταξε η αρμόδια φορολογική αρχή και στην οποία περιλαμβάνονται εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της προκειμένου για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με την παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, επισημαίνουμε ότι διόλου στερήθηκε του δικαιώματος αυτού καθώς νομίμως επιδόθηκε σε αυτόν το με αριθ. καταχ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε κληθεί από τον έλεγχο με τις αριθ. πρωτ./2019 και/2019 προσκλήσεις προσκόμισης των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και παραστατικών, ωστόσο ανταποκρίθηκε μερικώς στις ως άνω προσκλήσεις και δεν προσκόμισε το σύνολο των τηρούμενων στοιχείων και των λοιπών προβλεπόμενων δικαιολογητικών εγγράφων (για τη χρήση 2013) καθώς και των συνοδευτικών εγγράφων συναλλαγών, με αποτέλεσμα να καθίστανται

αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα του προσφεύγοντος με αντικειμενικό τρόπο βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 §§1,2 του ν.2238/1994. Κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει στο κατάστημά της, για έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί το ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (βλ. ΣτΕ 1032/2014, 411/2013, 1038/2011).

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, επεξεργάστηκε τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών, διαπίστωσε αφενός μεν παραβάσεις για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθώς και κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, οι οποίες αφορούσαν είσπραξη εκ μέρους πελατών (και όχι πρωτογενείς – αδιευκρίνιστες καταθέσεις) αλλά δεν είχε εκδοθεί σχετική Α.Π.Υ., αφετέρου δε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης αποδεικτικά στοιχεία ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του (π.χ. επιταγή, εξόφληση δαπάνης πελάτη του, διπλότυπο είσπραξης Δ.Ο.Υ. για οφειλή πελάτη του, ούτε διατύπωσε συγκεκριμένους ισχυρισμούς, παρά μόνο ισχυρίστηκε γενικά και αόριστα ότι πρόκειται για κατάθεση από κάποιους (αδιευκρίνιστους) πελάτες του για πληρωμή κάποιων (αδιευκρίνιστων) χρεών τους, ούτε και εάν εκδόθηκαν για αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά για την παροχή των υπηρεσιών αυτών. Ο δε ισχυρισμός του ότι οι επίμαχες πιστώσεις είναι ίδιες με τις χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, τυγχάνει αναπόδεικτος καθώς αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο στοιχεία για την διενέργειά τους, επειδή δεν από την αναγραφόμενη αιτιολογία και τον κωδικό κίνησης δεν κατέστη εφικτό να συσχετιστούν με προγενέστερες χρεώσεις των λογαριασμών αυτών, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία. Σημειώνεται δε ότι στις προς έλεγχο πιστώσεις δεν έχουν συμπεριληφθεί εκείνες που προέρχονται από μεταφορά άλλων λογαριασμών, ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων και από αντιλογισμούς λόγω λανθασμένων εγγραφών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εξυπηρέτησης πελατών του με πληρωμή λογαριασμών τους μέσω δικών του καταθετικών λογαριασμών είναι γενικόλογοι, ασαφείς και αόριστοι, ως εκ τούτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, παρότι ο προσφεύγων δεν προσπάθησε να αποδείξει τους ισχυρισμούς του προσκομίζοντας κάποιο παραστατικό στον έλεγχο (π.χ. καταθετήριο), ούτε εξήγησε αναλυτικά τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών αφού δεν αναφέρθηκε συγκεκριμένα σε όνομα πελάτη του, το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και το ύψος της συνολικής αμοιβής του, ο έλεγχος προέβη σε διασταύρωση και ταυτοποίηση των οφειλών των πελατών του προσφεύγοντος, μέσω

του συστήματος taxis και έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του περί τακτοποίησης οφειλών πελατών του όπου αυτό ήταν εφικτό.

Επειδή όσον αφορά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν παροχή υπηρεσιών που έλαβαν χώρα σε διαφορετικό χρόνο καθώς και ότι συνδέονται με άλλες υπηρεσίες προς του πελάτες του, τυγχάνουν αναπόδεικτοι καθώς δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία προς απόδειξή του (π.χ. υπεύθυνες δηλώσεις-ένορκες καταθέσεις των εντολέων του ή έγγραφες συμφωνίες μεταξύ των δύο μερών), ούτε κατονόμασε το είδος των υπηρεσιών που παρείχε σε αυτούς και το ύψος της αμοιβής του.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος ορθώς κατέληξε ότι οι ονομαστικές καταθέσεις/πιστώσεις φυσικών προσώπων αφορούν παροχή υπηρεσιών για τις οποίες όφειλε ο προσφεύγων να εκδώσει (ή εξέδωσε ανακριβώς) τις προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο στο Δημόσιο.

Επειδή όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα και οι οποίες παρατίθενται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, ορθώς χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 για το οικ. έτος 2014, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των παρ. 1&2 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα ποσά ανάλογα με το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 10.12.2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου βάσει των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν αόριστοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., και την επικύρωση της με αριθ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

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

Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών (α/α/2019)

Πρόστιμο

8.250,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.