



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 23/12/2021

Αριθμός απόφασης: 4634

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, με κατοικία και επαγγελματική έδρα στην, οδός, κατά: α) της με αριθμ. / / 2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, και β) της με αριθμ. / / 2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/06/2021 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./...../2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **14.996,25 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

β) Με την υπ' αριθμ./...../2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **14.891,39 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 29/06/2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για επανάληψη διαδικασίας κατόπιν: α) της με αριθμ./2018 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα 3^ο Μονομελές και β) της με αριθμ./2021 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου - Τμήμα 7^ο Μονομελές.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής διενεργήθηκε για τις χρήσεις 2005-2010 έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, σε συνδυασμό με άνοιγμα και επεξεργασία των τραπεζικών της λογαριασμών, Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην από 09/11/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής: Μετά από τηλεφωνική καταγγελία σε βάρος της προσφεύγουσας, δικηγόρου, ξεκίνησε έλεγχος των εισοδημάτων της στα πλαίσια του οποίου, με το υπ' αριθμ. πρωτ./2011 εμπιστευτικό έγγραφο του ΣΔΟΕ, ζητήθηκε από την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών η άρση του απορρήτου των τραπεζικών της λογαριασμών προκειμένου να ελεγχθούν οι κινήσεις αυτών. Από τον έλεγχο αυτό, προέκυψε πλήθος διαδοχικών καταθέσεων σε λογαριασμούς της προσφεύγουσας, από διάφορους καταθέτες επώνυμους αλλά και ανώνυμους, η προσφεύγουσα δε κλήθηκε με την υπ' αριθμ./2011 κλήση προς ακρόαση να εκθέσει τις απόψεις της, ενόψει του ότι ο έλεγχος της καταλόγιζε παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων περί μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ). Με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, μεταξύ των οποίων καταθετήρια τραπεζικών αποδείξεων και υπηρεσιών αλλά και υπεύθυνες δηλώσεις περί δανεισμού χρημάτων προς αυτήν, ο έλεγχος προέβη σε σταδιακή σύγκριση

των συλλεγέντων στοιχείων με τα όσα προσκόμισε η προσφεύγουσα. Ακολούθως, ζητήθηκε από το και συγκεκριμένα από τη Διεύθυνση των Οικονομικών του Υπηρεσιών, να σταλεί κάθε στοιχείο που αφορούσε συναλλαγές της προσφεύγουσας με εργαζόμενους σε αυτό, δεδομένου ότι, όπως και η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχτηκε, είχε αναλάβει σειρά υποθέσεων των υπαλλήλων του, τις οποίες είχε διεκπεραιώσει μέχρι τέλους. Η διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών του εν λόγω Ιδρύματος διαβίβασε στον έλεγχο, με το υπ' αριθμ. πρωτ./2011 έγγραφο της, τις καταστάσεις πληρωμής του από δικαστικές αποφάσεις με δικηγόρο την προσφεύγουσα, σύμφωνα με το οποίο η πληρωμή των αμοιβών της προσφεύγουσας γινόταν μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ίδιας και σε μετρητά μόνον όταν η αμοιβή της ήταν μικρής αξίας ή όταν η πληρωμή αυτή αφορούσε προκαταβολή αμοιβής. Με τα δεδομένα αυτά, δεχόμενος εν μέρει τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, κατά τους οποίους μέρος των ποσών για τα οποία δεν είχαν εκδοθεί, κατά τον έλεγχο, ΑΠΥ, αποτελούσαν προϊόν δανείου, μέρος δε αυτών, προέρχονταν μεν από την επαγγελματική δραστηριότητα της, πλην, οι υποθέσεις τις οποίες αφορούσαν δεν είχαν περατωθεί, αλλά τα ποσά αυτά αποτελούσαν απλώς προκαταβολή ή τακτοποίηση διενεργηθέντων εκ μέρους της εξόδων, κατέληξε να κατηγοριοποιήσει τις παραβάσεις της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2008 και 2009 ως εξής:

- Για τη χρήση 2008, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει σε 32 αυτοτελείς παραβάσεις για μη έκδοση 32 ΑΠΥ αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 ευρώ που αφορούσαν τους εργαζόμενους στο, συνολικής αξίας 11.280,86 ευρώ, καθώς και ότι είχε υποπέσει σε παραβάσεις μη έκδοσης ΑΠΥ προς διάφορους καταθέτες, συνολικού ύψους 57.598,44 ευρώ.
- Για τη χρήση 2009 ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει σε 464 αυτοτελείς παραβάσεις για μη έκδοση 464 ΑΠΥ αξίας εκάστης μικρότερης των 880 ευρώ και συνολικής αξίας 132.173,66 ευρώ, που αφορούσαν εργαζόμενους στο, καθώς επίσης ότι είχε τελέσει 32 παραβάσεις για μη έκδοση 32 ΑΠΥ σε καταθέτες - εντολείς που αφορούσαν την ίδια υπόθεση, εκάστης μικρότερης των 880,00 ευρώ, πλέον 19 παραβάσεων αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ προς διάφορους καταθέτες.

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν, μεταξύ άλλων, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών:

α) η υπ' αριθμ./2011 απόφαση επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό προστίμου ύψους 61.088,44 ευρώ, με την αιτιολογία ότι η τελευταία δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς, 42 ΑΠΥ, αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 ευρώ, συνολικής αξίας 16.580,86 ευρώ, καθώς και ότι δεν εξέδωσε, μία ΑΠΥ αξίας 1.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 10.763,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 9.282,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 2.220,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 1.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 2.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 4.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 2.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 1.100,00 ευρώ και μία ΑΠΥ αξίας 18.000,00 ευρώ, και

β) η υπ' αριθμ./2011 πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό προστίμου ύψους 58.424,53 ευρώ, με την αιτιολογία ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς, 523 ΑΠΥ αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, καθώς και ότι δεν εξέδωσε μία ΑΠΥ αξίας 1.880,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 889,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 3.080,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 3.986,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 10.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 6.699,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 2.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 2.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 5.500,00 ευρώ, μία ΑΠΥ 3.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 1.700,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 5.000,00 ευρώ, μία ΑΠΥ αξίας 2.000,00 ευρώ και μία ΑΠΥ αξίας 3.000,00 ευρώ.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα, κατά των ως άνω πράξεων αλλά και κατά των υπ' αριθμ./2011,/2011,/2011 και/2011 πράξεων επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για τις λοιπές ελεγχόμενες χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2010, κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου την από 14/02/2012 προσφυγή. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο - Τμήμα 3ο Μονομελές, με τη με αριθμ./2018 απόφασή του έκρινε ότι οι με αριθμ./2011 και/2011 πράξεις επιβολής προστίμου, των χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα, πρέπει να ακυρωθούν, διότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που προβλέπει ο ν. 3888/2010, καθώς δε δόθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα να περαιώσει τα επιβληθέντα σε βάρος της πρόστιμα για τις χρήσεις 2008 και 2009, κατά τις οποίες είχε υπαχθεί στην προβλεπόμενη από τον νόμο αυτόν περαίωση. Κατά συνέπεια, οι υπ' αριθμ./2011 και/2011 πράξεις ακυρώθηκαν για λόγους τυπικής πλημμέλειας και η υπόθεση αναπέμφθηκε, ως προς τις χρήσεις 2008 και 2009, στη φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία του άρθρου 11 του ν. 3888/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι η παραπάνω απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου κατέστη τελεσίδικη και αμετάκλητη με την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου - Τμήμα 7ο Μονομελές, η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών διενήργησε επανάληψη διαδικασίας βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια της εν λόγω επανάληψης διαδικασίας, και σύμφωνα με τις νέες ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 κατ' εφαρμογή της ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/17-5-2016, με την οποία παρασχέθηκαν από τη φορολογική διοίκηση διευκρινίσεις σχετικά με την έκδοση και περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει του ν. 3888/2010, ύστερα από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, έγινε επανυπολογισμός των προστίμων για τις παραβάσεις που είχαν καταλογιστεί στην προσφεύγουσα με τις υπ' αριθμ./2011 και/2011 πράξεις και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οι προσβαλλόμενες με αριθμ./...../2021 και/...../2021 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 - 31/12/2008 και 01/01/2009 - 31/12/2009 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και τροποποίηση ως άνω πράξεων, και συγκεκριμένα:

1. Αποδέχεται τα πρόστιμα εκείνα που αφορούν σε καταθέσεις/πληρωμές από πελάτες/εντολείς της, στα πλαίσια άσκησης του δικηγορικού της επαγγέλματος, ενώ (παρότι δεν τις αποδέχεται) δεν

αμφισβητεί και περαιτέρω συγκεκριμένες αποδιδόμενες παραβάσεις, ελλείπει εννόμου συμφέροντος της. Ειδικότερα, αποδέχεται: i) για τη χρήση 2008 τις τριάντα δύο (32) αυτοτελείς παραβάσεις μη έκδοσης ισάριθμων Α.Π.Υ., για καταθέσεις/πληρωμές της (συνολικού ύψους 11.280,86 ευρώ) από 32 πελάτες/εντολείς της, εργαζόμενους στο, και ii) για τη χρήση 2009 τις τετρακόσιες εξήντα τέσσερις (464) παραβάσεις μη έκδοσης ισάριθμων Α.Π.Υ., για καταθέσεις/πληρωμές της (συνολικού ύψους 132.173,66 ευρώ) από 464 πελάτες/εντολείς της, εργαζόμενους στο, τις τριάντα δύο (32) περαιτέρω παραβάσεις μη έκδοσης ισάριθμων Α.Π.Υ., για καταθέσεις/πληρωμές της (συνολικού ύψους 10.956,00 ευρώ) από 32 έτερους πελάτες/εντολείς της, εργαζόμενους στο και τις δεκαεννέα (19) περαιτέρω παραβάσεις μη έκδοσης ισάριθμων Α.Π.Υ., για καταθέσεις/πληρωμές της (συνολικού ύψους 2.929,80 ευρώ) από 19 περαιτέρω πελάτες/εντολείς μου, εργαζόμενους στο Περαιτέρω, παρότι δεν τις αποδέχεται, δεν αμφισβητεί/δεν προσβάλλει τις λοιπές καταθέσεις των χρήσεων 2008 και 2009 που αφορούν σε ποσά μικρότερα των 1.200,00 ευρώ, καθώς η προσβολή τους θα ήταν αλυσιτελής, αφού το επιβληθέν πρόστιμο «οροφής» δεν θα επηρεαζόταν/μειωνόταν με την ακύρωση τους - συνεπώς, δεν συντρέχει έννομο συμφέρον της προς αμφισβήτηση τους.

2. Ζητά την ακύρωση όλων των υπόλοιπων (πλην των ανωτέρω που αποδέχθηκε ή δεν αμφισβητεί) παραβάσεων και προστίμων, που της επιβλήθηκαν στη βάση του εντοπισμού αντίστοιχων (κατά ποσά) καταθέσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως «άγνωστης ή αφανούς αιτίας ή πηγής», δίχως την παραμικρή απόδειξη (ή έστω ένδειξη) ότι αφορούν στην άσκηση του δικηγορικού της επαγγέλματος. Για τις εν λόγω καταθέσεις, ναι μεν, στο βαθμό που δεν απέδειξε πλήρως (κατά την κρίση του ελέγχου) ότι αυτές αφορούν σε μη εισοδηματικού χαρακτήρα causes (όπως σε δανεισμό της, σε απόδοση εξόδων, σε ανώμαλη παρακαταθήκη/διαχείριση χρημάτων συγγενικών της προσώπων, σε επανακαταθέσεις της κλπ.), τα οικεία ποσά νόμιμα μπορούσαν να της καταλογιστούν (υπό την επιφύλαξη της ένστασης παραγραφής της οικείας εξουσίας του Δημοσίου) ως αποκρυβέν φορολογητέο εισόδημα της «από ελευθέρια επαγγέλματα», όμως ο καταλογισμός αυτός δεν επιστηρίζει και τη νόμιμη επιβολή σε βάρος της προστίμων Κ.Β.Σ. για την παράβαση της μη έκδοσης Α.Π.Υ., παρά μόνον αν η φέρουσα το οικείο αποδεικτικό βάρος Φορολογική αρχή αποδείκνυε επαρκώς ότι πρόκειται για έσοδα από την άσκηση του δικηγορικού της επαγγέλματος (το οποίο αρνήθηκε και αρνείται ρητά). Όπως ισχυρίζεται, τα ανωτέρω κρίθηκαν ήδη, τόσο με την υπ' αριθμ. / 2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, όσο και με την υπ' αριθμ. / 2018 αμετάκλητη απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία εξέτασε τη νομιμότητα των (όλως συναφών με τις νυν ένδικες) υπ' αριθμ.,, και / 2011 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο:

«Άρθρο 2 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο [...] που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος [...] από ελευθέριο επάγγελμα [...] αναφερόμενο 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 έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

.....
Άρθρο 13 Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης [...] κατηγορίας για κάθε παροχή υπηρεσιών προς το κοινό [...] εκδίδει απόδειξη [...] παροχής υπηρεσιών [...]

2. [...] οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955 [αντίστοιχη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994], στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. [...]

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη [...]

Επειδή, στις διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ορίζεται:

«Άρθρο 4 Εισόδημα και εξεύρεσή του

.....
2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. [...]

.....
Άρθρο 48 Εισόδημα και απόκτησή του

.....
3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου

4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, εξάλλου, στην ΠΟΛ. 1175/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε

σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνου του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

5.2.

5.3. ...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί...»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ:

«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, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 8, 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 (βλ. κατωτέρω, στις σκέψεις 8 και 9), 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 ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ:

«9. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων [των άρθρων 2 (παρ. 1), 13 (παρ. 1, 2 και 3) και 30 (παρ. 4) του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 5 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 (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 11, 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, 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 ελευθέρου 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 ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).....η επίμαχη «αποκρυβείσα» φορολογητέα ύλη ποσού 125.553,58 ευρώ που θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή ως μη δηλωθέν εισόδημα προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας χωρίς να έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνήχθη από το γεγονός ότι οι τραπεζικές της καταθέσεις υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά της, χωρίς όμως να ταυτοποιηθεί από τη φορολογική αρχή, η πηγή ή αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων ως αναγόμενη σε δραστηριότητα της προσφεύγουσας ως ελεύθερου επαγγελματία, κρίνει ότι δεν στοιχειοθετείται η επικαλούμενη από τη φορολογική αρχή απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας και συνεπώς μη νόμιμα της αποδόθηκαν, κατά την ένδικη χρήση, οι παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 125.553,58 ευρώ. Συνακόλουθα, μη νόμιμα η φορολογική αρχή θεώρησε, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 περ. γ του π.δ/τος 186/1992, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή εξαιτίας των παραβάσεων αυτών του Κ.Β.Σ. και ως εκ τούτου, καθίσταται μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών αυτής, κατά το βασίμως προβαλλόμενο λόγο της προσφυγής." Από την τελευταία αυτή σκέψη (υπ' αριθμ. 24) του δικάσαντος Διοικητικού Εφετείου, σε συνδυασμό με τη σκέψη του 7 (στην οποία παραπέμπει η σκέψη 24), προκύπτει (α) ερμηνευτική κρίση του ότι, προκειμένου η φορολογική αρχή να συναγάγει από τραπεζικές καταθέσεις του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία, που υπερβαίνουν τα δηλωθέντα εισοδήματά του, την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματός του, προερχόμενου από την επαγγελματική του δραστηριότητα, φέρει το βάρος να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις), ότι η πηγή ή αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων ανάγεται στη δραστηριότητα του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία και (β) κρίση του ότι, στην παρούσα υπόθεση, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω βάρος της.....»

Επειδή, 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 (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υποθέσεις που η παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ 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, 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 ελευθέρου 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 διατάξεων 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 ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (βλ. ΣτΕ 7μελής 286/2016).

Επειδή, εξάλλου, κατά τα ήδη κριθέντα (ΣτΕ 172-3/2018 εππαμ. - βλ. και ΣτΕ 2691/2019, 2607, 2347-50, 2.352, 2354, 2356/2018, 2934-5/2017 εππαμ., 675/2017), η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω διαπιστώσεως των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από την Διοίκηση των αντιστοίχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των κατά νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά τα άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας (βλ. άρθρα 2 παρ. 1, 25 παρ. 1 εδ. α' και δ' του Συντάγματος, αντιστοίχως) και του κατ' άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ τεκμηρίου αθωότητας, που εφαρμόζεται και επί διοικητικού καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση, χωρίς, όμως, να υποχρεούται, αυτή να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεση της.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής: Δυνάμει της/2011 εντολής του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. διενεργήθηκε έλεγχος των επισήμων και ανεπισήμων βιβλίων και στοιχείων, που κατασχέθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας δικηγόρου επί

της στην, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη των ελεγκτικών οργάνων και προέκυψαν στο πλαίσιο της/2011 προγενέστερης εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω φορολογικού οργάνου, ήτοι α) τα στοιχεία που επισυνάπτονται στο/2011 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του, β) τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο από την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, ενόψει του/2011 σχετικού εμπιστευτικού εγγράφου της ως άνω ελεγκτικής αρχής, ως προς το περιεχόμενο και τις κινήσεις από 1/1/2005 μέχρι 31/12/2010 των κάθε είδους τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών, ατομικών και κοινών, που τηρούσε η προσφεύγουσα και γ) τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα ενόψει της/2011 σχετικής πρόσκλησης και την/2011 κλήσης προς ακρόαση υπ' άρθρο 6 του ν. 2690/1994. Κατά τις ελεγκτικές αυτές διεργασίες, αφού διαπιστώθηκε πλήθος διαδοχικών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας από επώνυμους και ανώνυμους καταθέτες και, λαμβάνοντας υπόψη ότι βάσει του ως άνω εγγράφου της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του, με το οποίο διαβιβάστηκαν οι καταστάσεις πληρωμής προς τους υπαλλήλους του σε εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων επί υποθέσεων τους με δικηγόρο τους την προσφεύγουσα, η πληρωμή των αμοιβών της ελάμβανε χώρα μέσω καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ίδιας, καθώς και μετρητοίς όταν η αμοιβή ήταν μικρής αξίας ή αφορούσε προκαταβολή αμοιβής, τα ελεγκτικά όργανα κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για το σύνολο των ως άνω τραπεζικών καταθέσεων, καθώς και για τις εισπράξεις μετρητοίς από τους εργαζομένους του Όμως, ενόψει των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην/2011 σχετική κλήση του ελέγχου, όπως, μεταξύ άλλων, καταθετήρια τραπεζικών αποδείξεων και επιταγών, αλλά και υπεύθυνες δηλώσεις περί δανεισμού χρημάτων προς αυτή, τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε σταδιακή σύγκριση αυτών με τα συλλεγόμενα στοιχεία και, κατ' αποδοχή εν μέρει των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, κατά τους οποίους αφ' ενός μεν μέρος των ποσών για τα οποία δεν είχαν εκδοθεί ΑΠΥ αποτελούσαν προϊόν δανείου αφ' ετέρου δε μέρος αυτών προερχόταν από την επαγγελματική της δραστηριότητα, πλην όμως οι αντίστοιχες υποθέσεις δεν είχαν περατωθεί και τα ποσά αυτά δόθηκαν ως προκαταβολή ή τακτοποίηση των διενεργηθέντων εκ μέρους της εξόδων, οδηγήθηκαν στο συμπέρασμα ότι (Α) στη διαχειριστική περίοδο του έτους 2005 η προσφεύγουσα 1. σε 117 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ισάριθμες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, συνολικής αξίας 24.787,54 ευρώ, αποκλειστικά προς τους εργαζομένους στο και 2. Σε 43 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβείς ΑΠΥ καθαρής αξίας από 72,00 έως 4.288,75 ευρώ, συνολικής αξίας 34.382,51 ευρώ προς ανώνυμους και επώνυμους καταθέτες. (Β) στη διαχειριστική περίοδο του έτους 2006 η προσφεύγουσα ω1. σε 25 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ισάριθμες Α.Π.Υ. καθαρής αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, συνολικής αξίας 9.467,98 ευρώ, αποκλειστικά προς τους εργαζόμενους στο και 2 σε 19 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ισάριθμες ΑΠΥ καθαρής αξίας από 70,10 έως 7.200,00 ευρώ, συνολικής αξίας 30.287,95 ευρώ, προς διάφορους καταθέτες - εξ αυτών η μη έκδοση ΑΠΥ καθαρής αξίας άνω 5.000,00 ευρώ αφορά δύο καταθέσεις ανωνύμων καταθετών στις 20/2/2006 και 18/9/2006 στην Ε.Τ.Ε. ύψους 8.400,00 και 7.200,00 ευρώ αντιστοίχως, για τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί σύνταξης άτυπου δανείου, με τον καταθέτη, λόγω

μη προσκόμισης επαρκών στοιχείων (ιδιωτικό συμφωνητικό) που να αποδεικνύουν την πιστωτική σύμβαση, (Γ) στη διαχειριστική περίοδο του έτους 2007 η προσφεύγουσα 1) σε 22 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ισάριθμες ΑΠΥ αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ συνολικής αξίας 7.261,77 ευρώ προς τους εργαζόμενους στο ΕΜΠ, λόγω των και/2007 αποφάσεων του Πρωτοδικείου, 2) σε 38 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβούς ισάριθμες Α.Π.Υ. καθαρής αξίας από 20,00 ευρώ έως 11.408,50, συνολικής αξίας 147.298,31 ευρώ - εξ αυτών η μη έκδοση Α.Π.Υ. καθαρής αξίας άνω των 5.000,00 ευρώ αφορά 5 καταθέσεις ανωνύμων στην ΑΙΡΗΑ BANK την Ε.Τ.Ε. και την ΕΜΠ.Τ.Ε. στις 29/3/2007, 27/4/2007, 30/7/2007, 3/10/2007 και 14/12/2007 ύψους 11.408,50, 700,00, 12.000,00, 7.595,00 και 8.000,00 ευρώ αντιστοίχως, εκ των οποίων για την πρώτη και την τέταρτη ο έλεγχος δεν δέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί σύνταξης άτυπου δανείου με τον καταθέτη για τον ίδιο ως άνω λόγο, ενώ για τις υπόλοιπες ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν δικαιολογεί η προσφεύγουσα με το κατατεθέν υπόμνημα της την προέλευση του κατατεθέντα χρηματικού ποσού (Δ) στη διαχειριστική περίοδο του έτους 2008 1) σε 32 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ισάριθμες Α.Π.Υ., αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ η καθεμία συνολικής αξίας 11.280,86 ευρώ προς τους ως άνω εργαζόμενους λόγω της/2008 απόφασης του Πρωτοδικείου και 2) σε 21 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς αντίστοιχα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 57.598,00 ευρώ, συνολικώς, σε ανωνύμους και επωνύμους καταθέτες. (Ε) στη διαχειριστική περίοδο του έτους 2009 1) σε 464 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ισάριθμες Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ η καθεμία συνολικής αξίας 132.173,66 ευρώ στους ως άνω εργαζόμενους και 2) σε 73 περιπτώσεις δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς αντιστοίχως Α.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 67.750,80 ευρώ και (ΣΤ) στη διαχειριστική περίοδο του έτους 2010 η προσφεύγουσα υπέπεσε σε 65 αυτοτελείς παραβάσεις περί μη έκδοσης αντιστοίχων Α.Π.Υ. αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 ευρώ συνολικής αξίας 26.402,03 ευρώ, 2) σε 17 αυτοτελείς παραβάσεις λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) καθαρής αξίας από 117,52 ευρώ έως 4.778,00 ευρώ, συνολικής αξίας 27.695,52 ευρώ, προς ανωνύμους και επωνύμους καταθέτες. Κατόπιν όλων αυτών ο Προϊστάμενος της ΙΑ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών εξέδωσε σε βάρος της εφεσίβλητης τις 274, 284, 285, 286, 287 και 289/2011 αποφάσεις επιβολής προστίμου λόγω παραβάσεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2, 3 και 25 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) καταλογίζοντας πρόστιμα κατ' άρθρο 5 και 9 του ν. 2523/1997, ανά ελεγχόμενο έτος.

Επειδή στη συνέχεια η προσφεύγουσα άσκησε κατά των ως άνω πράξεων την από 14/02/2012 προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Το πρωτόδικο Δικαστήριο, με τη με αριθμ./2018 απόφασή του: α) ακύρωσε τις υπ' αριθμ. και/2011 αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών των χρήσεων 2008 και 2019 και ανέπεμψε την υπόθεση ως προς τις πράξεις αυτές στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να περαιώσει αυτές κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 του ν.3888/2010, διότι κατά το μέρος που αφορά τις πράξεις αυτές δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας που ορίζει ο ν. 3888/2010, και β) μεταρρύθμισε τις υπ' αριθμ.,, και/2011 όμοιες αποφάσεις ΚΒΣ της ως άνω φορολογικής αρχής και διέταξε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών να υπολογίσει εκ νέου τα επιβλητέα σε βάρος της προσφεύγουσας

πρόστιμα, λαμβάνοντας υπόψη ως τελεσθείσες μόνο τις παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ, εκ μέρους της προσφεύγουσας ως προς τους εργαζόμενους στο, κατά τις αντίστοιχες χρήσεις των ετών 2005, 2006, 2007 και 2010, όπως οι περιπτώσεις αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, με την αιτιολογία ότι μόνο οι αμοιβές που προέρχονται από τους εργαζόμενους στο σχετίζονται με την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της εφεσίβλητης, ενώ για τις αμοιβές που προέρχονται από λοιπούς επώνυμους και ανωνύμους καταθέτες δεν προσκομίζονται επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, περαιτέρω, το Διοικητικό Εφετείο, με την υπ' αριθμ./2011 απόφασή του, επικύρωσε την απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, όσον αφορά τη νομιμότητα των υπ' αριθμ., και/2011, συναφών με τις υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών, αναφέροντας τα εξής: «.....Περαιτέρω το πρωτόδικο δικαστήριο έλαβε υπόψη του τα πορίσματα του ελέγχου και ως προς τις συγκεκριμένες παραβάσεις εφ' ων το αμέσως προηγούμενα πρόστιμα, το δε εκκαλούν δεν δικαιολογεί την, κατά την άποψη του, επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου, προκειμένου να αποδοθούν στην προσφεύγουσα οι συγκεκριμένες παραβάσεις περί μη έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για ποσά που κατατέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εφεσίβλητης από ανωνύμους καταθέτες, ως εισπραχθέντα στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας της. Και τούτο γιατί ναι μεν, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην έκτη σκέψη, η φορολογική αρχή δεν είχε την υποχρέωση να τεκμηριώσει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις που αποδόθηκαν στην εφεσίβλητη πλην όμως, κατά την κρίση του δικαστηρίου, δεν συνιστούν επαρκή στοιχεία προς τούτο οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της, άνευ ετέρου, ανεξαρτήτως αν είναι εξεταστέες στο πλαίσιο της προσαύξησης της περιουσίας της εφεσίβλητης κατά τα κρίσιμα οικονομικά έτη, κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του ισχύοντος τότε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 - φα 175), απορριπτόμενου του αντιθέτου λόγου στο σύνολο του ως αβασίμου.»

Επειδή, στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διενεργώντας επανάληψη διαδικασίας για τις χρήσεις 2008 και 2009, βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια της εν λόγω επανάληψης διαδικασίας, και σύμφωνα με τις νέες ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 κατ' εφαρμογή της ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/17-5-2016, με την οποία παρασχέθηκαν από τη φορολογική διοίκηση διευκρινίσεις σχετικά με την έκδοση και περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει του ν. 3888/2010, ύστερα από τη δημοσίευση του ν. 4337/2015, έγινε επαναυπολογισμός των προστίμων για τις παραβάσεις που είχαν καταλογιστεί στην προσφεύγουσα με τις υπ' αριθμ./2011 και/2011 πράξεις και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών οι προσβαλλόμενες με αριθμ./...../2021 και/...../2021 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 - 31/12/2008 και 01/01/2009 - 31/12/2009 αντίστοιχα. Ωστόσο, αντίθετα προς την ΠΟΛ. 1175/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην οποία αναφέρεται ότι για να θεωρηθεί ότι μια τραπεζική πίστωση προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα θα πρέπει να προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας

υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, και αντίθετα επίσης με το σκεπτικό των υπ' αριθμ./2016 και/2018 αποφάσεων του ΣτΕ, αλλά και της με αριθμ./2018 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα 3ο Μονομελές και της με αριθμ./2021 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου - Τμήμα 7ο Μονομελές που αφορούν την προσφεύγουσα και τις συναφείς με τις επίδικες πράξεις των ετών 2005, 2006, 2007 και 2010, η επίμαχη «αποκρυβείσα» φορολογητέα ύλη που θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή ως μη δηλωθέν εισόδημα προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας χωρίς να έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνήχθη από το γεγονός ότι οι εν λόγω τραπεζικές πιστώσεις δε δικαιολογήθηκαν από αυτήν, χωρίς να ταυτοποιηθεί από τη φορολογική αρχή με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο η πηγή ή αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων ως αναγόμενη σε δραστηριότητα της προσφεύγουσας ως ελεύθερης επαγγελματίας. Εν προκειμένω, δε στοιχειοθετείται η επικαλούμενη από τη φορολογική αρχή απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, πλην των περιπτώσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ΑΠΥ εκ μέρους της προσφεύγουσας προς τους εργαζόμενους στο, κατά τις χρήσεις 2008 και 2009, όπως οι περιπτώσεις αυτές αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, οι με αριθμ./...../2021 και/...../2021 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 - 31/12/2008 και 01/01/2009 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών πρέπει να μεταρρυθμιστούν, ώστε τα επιβληθέντα σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα να υπολογιστούν λαμβάνοντας υπόψη ως τελεσθείσες μόνον τις παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ΑΠΥ εκ μέρους της προσφεύγουσας προς τους εργαζόμενους στο, κατά τις χρήσεις 2008 και 2019.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του ν. 2523/1997**:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...] τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται με αντικειμενικό τρόπο.....

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις [...] κλιμακώνονται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων [...]

α.α

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ (άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 2948/2001) α.γ

β) Βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

3. [...]

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. [...]

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου [...]

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον ΚΒΣ 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
β).....»

Επειδή ακολούθως με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. θ', παρ. 2 περ. γ' και παρ. 3 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν από 1/1/2014 με την περ. 9ε της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ' του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014, ορίστηκε ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο... εφόσον

θ) Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία... (η περίπτωση αυτή καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 3β του ν. 4337/2015).

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ορίζονται ως εξής:...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ για κάθε παράβαση των περιπτώσεων ...θ1 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...

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 περ. στ', όπως η περίπτωση αυτή προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 48 του Ν. 4223/2013, με ισχύ από 31/ 12/2013, και 2 περ. α του άρθρου 55 του ν.4174/ 2013, ορίστηκε ότι:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως "φοροδιαφυγή" νοείται:

στ) η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, εφόσον η συνολική αποκρυβείσα αξία ανέρχεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ...

2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε, με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ...»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015** ορίστηκε ότι:

«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) για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων....

β) για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά,

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ...

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη,

ε) στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου...

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, δεδομένου ότι οι ως άνω καταθέσεις/αμοιβές της προσφεύγουσας, που καταλογίζονται ως παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ΑΠΥ εκ μέρους της προς τους εργαζόμενους στο, αφορούν ποσά μικρότερα των 1.200,00 ευρώ, τα επίδικα πρόστιμα πρέπει να περιοριστούν ώστε να επιβληθεί τελικά για κάθε χρήση ένα πρόστιμο «οροφής» στο δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. Νο 1 (ύψους 586,00 ευρώ), μειωμένο στο 1/3 αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. / / 2021 και / / 2021 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ': $15 * 586 * 1/3$ = 2.930,00 ευρώ

B) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ': $15 * 586 * 1/3$ = 2.930,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.