



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 4000

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή του
Α.Φ.Μ.κατοίκου Πατρών οδός, κατά των: α) με αριθμό/2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π φορολογικού έτους 2014, β) με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π φορολογικού έτους 2014 και γ) με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ., 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:

Με τον με αριθμό/2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγων πρόστιμο συνολικού ποσού 38.013,49 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7 του ν. 4337/2015 όπως αυτές τροποποίησαν τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/2013, περιορίζοντας το ποσοστό του προστίμου στο 25% της αποκρουστικής αξίας, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13, 14, 24, 54, 55 και 62 του Ν.4174/2013.

Με την με αριθμό/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 54.962,06 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 27.481,03 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.284,08 €, ήτοι συνολικό ποσό 89.727,17 €.

Με την με αριθμό/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ποσού 35.647,77 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 10.694,33 €, ήτοι συνολικό ποσό 46.342,10 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 10/12/2020 εκθέσεων ελέγχου: α) εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012, ν.4172/2013 και 4337/2015 β) φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και γ) Φ.Π.Α. ν.2859/2000, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2/...../14-02-2020 εντολής, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, του ως άνω Προϊσταμένου.

Αιτία ελέγχου απετέλεσαν τα με αρ. πρωτ./...../1-χυν/25-09-2018 και ΔΕΛ ΑΕΞ2020 ΕΜΠ έγγραφα της Διευθύνσεως Οικονομικής Αστυνομίας και της Γενικής Διευθύνσεως Φορολογικής Διοίκησης, επιπλέον τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα δεδομένα του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Ειδικότερα, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών έτους 2014 και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι πιστώσεις - καταθέσεις συνολικού ποσού 152.053,95 € σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος, συνιστούν ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Ενώ από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη αναγνώρισης δαπανών ποσού 24.194,42 € για το υπό κρίση έτος 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά: α) να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα των προσβαλλόμενων πράξεων και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξης ή παράλειψη της Διοικήσεως, β) να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των προσβαλλόμενων πράξεων και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξης ή παράλειψη της Διοικήσεως, γ) να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να του επιστρέψει, και δη εντόκως, κάθε ποσό, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων και δ) να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Διευθύνσεώς μας κατά τη

συζήτηση της παρούσης προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Πρώτος προβαλλόμενος λόγος:

Αναιτιολόγητος, παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και η επιβολή προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, λόγω δήθεν αποκρύψεως φορολογητέων εσόδων από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής του δραστηριότητας διότι: α) ο έλεγχος δεν εξειδικεύει από ποιές επιμέρους πιστώσεις προκύπτει η διαφορά, ώστε να δύναται να αιτιολογήσει συγκεκριμένως αυτές και β) όπως προκύπτει από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, παρατηρείται η περιοδική - ανά μήνα - είσπραξη επαναλαμβανομένων ποσών, τα οποία αφορούν σε δόσεις τμηματικής εξοφλήσεως πωλήσεων με πίστωση του τιμήματος. Επομένως, ικανό μέρος των εμφανιζομένων πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του κατά το επίμαχο έτος 2014 αφορά σε τιμολογηθέντα ποσά προηγούμενων χρήσεων,

Δεύτερος προβαλλόμενος λόγος

Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ποσών τραπεζικών καταθέσεων ως δήθεν εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα και φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α. – παράνομη και εσφαλμένη επιβολή κυρώσεων λόγω δήθεν μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων – παραβίαση των κανόνων περί του βάρους αποδείξεως. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος ουδόλως απέδειξε, αν και έφερε στο ακέραιο ο ίδιος το σχετικό βάρος αποδείξεως (ΣτΕ 1514/2012, 1500/2011, 886/2016) ότι τα επίμαχα ποσά, που προκύπτουν ως διαφορές μεταξύ πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του και ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση της ατομικής επιχειρηματικής του δραστηριότητας, αφορούν, στην άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Με την υπ' αριθμ./2018 απόφαση ΣτΕ κρίθηκε ότι, για την τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης αποδείξεως, της υπάρξεως μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της Φορολογικής Διοικήσεως διαπίστωση της υπάρξεως σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, εν όψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερευνήσεως της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία.

Επιπροσθέτως, αντί οι οικείες διαφορές να καταλογισθούν στη συνέχεια, στη χειρότερη για αυτόν εκδοχή, ως «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», φέρονται, ως δήθεν συνδεόμενες με την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, με αποτέλεσμα να του καταλογίζονται επιπλέον φόροι και πρόστιμα.

Τρίτος προβαλλόμενος λόγος

Επικουρικώς, εσφαλμένος υπολογισμός του επιβαλλομένου προστίμου – υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 3§4 του Ν. 4337/2015 καταργούνται από 01-02-2016 οι διατάξεις του άρθρου 55§2 του Ν. 4174/2013 και περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7§6 του Ν. 4337/2015 καταργούνται και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, που εφαρμόζονταν για τις παραβάσεις, οι οποίες διαπράχθηκαν έως την έναρξη ισχύος των διατάξεων των άρθρων 54 και 55§2 εδ. γ' του Ν. 4174/2013. Εφαρμοστέες τυγχάνουν, δε, εντεύθεν οι διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με τις οποίες οι παραβάσεις μη εκδόσεως φορολογικού στοιχείου τιμωρούνται με πρόστιμο ύψους 50% επί του Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς εφόσον ήθελε επιβληθεί πρόστιμο δήθεν μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων αντί του επιβληθέντος προστίμου ύψους 38.013,49 ευρώ, πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 17.486,21 ευρώ.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «**1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα**».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « *Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο*».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων ».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 3 του ν.4093/2012 ορίζεται ότι: « Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, στο άρθρο 6 παρ.1 ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «**1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο**».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «**1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους**».

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «**1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...**».

Επειδή στο άρθρο 16 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«**1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών**».

Επειδή, στο άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι: « 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.

1. 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...» ,

«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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα τα υπ' αριθ. πρωτ.5101/05.03.2020 & 6787/03.04.2020 αιτήματα παροχής πληροφοριών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 14 Ν. 4174/2013. Με τα ανωτέρω αιτήματα, ο προσφεύγων κλήθηκε όπως προσκομίσει τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης και παράσχει διευκρινήσεις αναφορικά με πρωτογενείς πιστώσεις σε τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του, συνολικού ποσού ύψους 853.506,71 ευρώ, για την χρήση 2014. Ο

προσφεύγων, δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω αιτήματα παροχής πληροφοριών αρ.14 ν.4174/2013. Εν συνεχεία, στις 7-7-2020 του κοινοποιήθηκε ο υπ' αριθμ.84/25-06-2020 ορ. προσδ. προστίμου άρθρο 54 ν.4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισης στα ως άνω αιτήματα. Στις 15-7-2020 προσκόμισε στον έλεγχο το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Μετά την κοινοποίηση στις 7-9-2020 του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου (1-9-2020) και σε ανταπόκριση σε αυτό

προσκόμισε στον έλεγχο τιμολόγια αγορών, δαπανών, πωλήσεων και τις εξοφλήσεις εργοδοτικών εισφορών(αρθ.23 ν.4172/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέποτε προσκόμισε, ως όφειλε, τα ζητηθέντα ημερήσια δελτία (Ζ)-εκκαθαρίσεις των τερματικών POS και τα ημερήσια δελτία (Ζ) έκδοσης λιανικών συναλλαγών μέσω φορολογικού μηχανισμού, προκειμένου να ελεγχθούν τα στοιχεία λιανικής πώλησης και να συσχετιστούν με τις υπό διερεύνηση τραπεζικές καταθέσεις.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι όπως προκύπτει από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, παρατηρείται η περιοδική-ανά μήνα- είσπραξη επαναλαμβανομένων ποσών, τα οποία αφορούν σε δόσεις τμηματικής εξοφλήσεως πωλήσεων με πίστωση του τιμήματος, ουδέποτε παρείχε οποιαδήποτε διευκρίνιση ή αιτιολόγηση για τα εν λόγω ποσά. Επιπροσθέτως, από τις τραπεζικές κινήσεις-πιστώσεις του προσφεύγοντος δεν προκύπτουν περιοδικές ισόποσες καταβολές. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αόριστος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν παρείχε στον έλεγχο, παρότι κλήθηκε, τα αναγκαία πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και δικαιολόγησης των υπό κρίση συναλλαγών, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκομίζει τέτοια, προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, όσον αφορά στον ισχυρισμό του ότι η αποκρυβείσα αξία των 152.053,95 €, θα έπρεπε να θεωρηθεί προσάυξηση περιουσίας της παρ. 4 του αρθ.21 του ν.4172/2013, και να μην του επιβληθεί το πρόστιμο λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προβάλλεται αβάσιμα, καθώς οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν POS, ονομαστικές καταθέσεις και έσοδα από μεταφορικές εταιρείες-courier (αντικαταβολή). Συνεπώς οι πιστώσεις αυτές αφορούν την ατομική επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ.2α του ν.4174/2013 ορίζεται: «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 αξίας 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου προστίμου, ΦΠΑ , και εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ.2^α ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 αξίας 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, στο άρθρο 7 παρ.3 ν.4337/2015 ορίζεται 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:

....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.

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ 5 ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος

άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1252/2015**: ορίζεται ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)....η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ') 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54. Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2...».

Επειδή, στο **άρθρο 58^Α ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος ».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 58^Α, παρ.1 του ν.4174/2013, βάσει των οποίων ο προσφεύγων θεωρεί ότι έπρεπε να επιβληθεί το υπό κρίση πρόστιμο, έχουν εφαρμογή για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μετά την θέση σε ισχύ του ν.4337/2015, ήτοι την 17/10/2015. Στην εξεταζόμενη περίπτωση η παράβαση μη έκδοσης στοιχείων και ως εκ αυτής απόκρυψης φορολογητέας ύλης έγινε στην χρήση 2014, κατά την οποία εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις του αρθ.7 παρ.3 του ν.4337/2015 για την επιβολή του διοικητικού προστίμου της παραπάνω παράβασης, οι οποίες είναι ευνοϊκότερες από τις προϊσχύουσες.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/ 12.4.2017 : «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του που διαλαμβάνονται σε αυτή. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή του νέα στοιχεία, ούτε επικαλείται νέα πραγματικά περιστατικά, δεν κρίνεται σκόπιμο να κληθεί σε ακρόαση

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.και την επικύρωση των: α) με αριθμό/2020 οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π φορολογικού έτους 2014, β) με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π φορολογικού έτους 2014 και γ) με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος-πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π φορολογικού έτους 2014.

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

Φορολογικό έτος 2014

A) Ο με αριθμό/2020 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015: **38.013,49 €.**

B) Η με αριθμό/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου: **89.727,17 €.**

Γ) Η με αριθμό/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. : **46.342,10 €.**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.