



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **30-05-2022**

Αριθμός απόφασης: **1373**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουτου με ΑΦΜ, κατά της αριθμ./30.12.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 18-02-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ./30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν. 4337/2015 ύψους 41.289,99 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας 165.159,94 € .

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2021 έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ./15-10-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./12-10-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η με αριθμ.πρωτ./25-09-2018 δικογραφία προκαταρκτικής εξέτασης-υποβλητική αναφορά από την Δ/Νση Οικονομικής Αστυνομίας σύμφωνα με την οποία ημεδαποί έμποροι πραγματοποιούσαν συναλλαγές μέσω POS, τα οποία είχαν προμηθευτεί από πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού.

Από την παραπάνω έρευνα προέκυψαν τα ακόλουθα για τον ελεγχόμενο:

Την 22/9/2016 κατόπιν έρευνας που πραγματοποιήθηκε στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου από αστυνομικούς του Α.Τ. βρέθηκαν και κατασχέθηκαν τα κάτωθι:

Ένα τερματικό ασφαλούς αποδοχής πληρωμών σειριακού αριθμού, εντός χάρτινης συσκευασίας, με την ένδειξη «PAX», μετά του τροφοδοτικού του.

Με το με αρ.-ΙΖ έγγραφο απεστάλη το ανωτέρω τερματικό στην Δ.Ε.Ε. για εξέταση απ' όπου προέκυψε ότι μέσω της προαναφερόμενης κατασχεθείσας τερματικής συσκευής πραγματοποιήθηκαν 72 συναλλαγές κατά το χρονικό διάστημα 24/6/2015 (8/6/2015 ημερομηνία αγοράς συσκευής βάσει τιμολογίου) έως 14/11/2016 (ημερομηνία ανάγνωσης από Δ.Ε.Ε.) συνολικής αξίας 25.254,67€.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Α)Από την επεξεργασία των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου, για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα (1/1/2015 έως 31/12/2016), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς, πραγματοποιούνταν καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, μεταφορών από λογαριασμούς και ως προϊόντα εντολών, είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, είτε από τρίτους των οποίων τα στοιχεία ταυτοποιήθηκαν, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη.

ι)Στον κάτωθι πίνακα αναφέρονται πιστώσεις συνολικού ποσού 212.943,07€ για την χρήση 2015, οι οποίες προέρχονται από καταθέσεις πελατών του ελεγχόμενου. Προέρχονται δηλαδή από την επαγγελματική του δραστηριότητα. Αναλυτικά:

a/a	Τύπος εγγραφής	A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
18	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	26/01/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	200,00
27	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	02/02/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O KT TRAVEL	2.000,00
38	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	25/02/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O KT TRAVEL D.O.O.	5.400,00
57	ALPHA	GR.....	02/03/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	TRAVEL	1.200,00
66	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	03/03/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O.....	388,00

73	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	12/03/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	500,00
76	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	17/03/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.800,00
82	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	18/03/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.012,00
84	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	23/03/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	400,00
86	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	24/03/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	784,00
128	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	15/04/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	10.000,00
148	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	23/04/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	365,00
183	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	12/05/2015	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά μέσω winbank	300,00
184	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	13/05/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	220,00
190	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	14/05/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	3.296,00
206	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	20/05/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	500,00

211	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	25/05/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	3.910,73
215	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	25/05/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	902,00
271	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	05/06/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.593,44
294	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	17/06/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	700,00
299	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	22/06/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	3.694,80
320	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	29/06/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.400,00
321	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	29/06/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.833,00
397	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	14/07/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	3.194,56
515	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	07/08/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	700,00
539	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	17/08/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	2.730,00
562	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	21/08/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	50,00
576	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	25/08/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O ...	13.269,79

609	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	27/08/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.000,00
610	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	27/08/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	13.312,71
638	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	02/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	3.945,37
667	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	11/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	11.282,57
678	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	15/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	11.267,06
695	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	959,76
701	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	214,00
708	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	18/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	11.260,15
722	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	21/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	8.700,00
731	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	22/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	11.443,58
756	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	28/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	6.620,12
773	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	30/09/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	184,00
793	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	02/10/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	1.303,16
839	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	12/10/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O ...	6.966,84
854	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	15/10/2015	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		28,00
862	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	19/10/2015	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.316,00

875	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	20/10/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	4.029,90
920	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	04/11/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	5.475,18
944	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	10/11/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	2.433,00
952	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/11/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	8.310,25
968	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	19/11/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	7.911,84
970	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	24/11/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	6.365,44
102 7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/12/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	214,40
103 2	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	21/12/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	9.395,97
106 5	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	29/12/2015	EMB ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	B/O	4.660,45
ΣΥΝΟΛΑ 2015						212.943,07€

ii) Στον κάτωθι πίνακα αναφέρονται πιστώσεις ποσού 73.881,85€ για την χρήση 2015 οι οποίες αφορούν εξοφλήσεις συναλλαγών μέσω POS. Πρόκειται δηλαδή για έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:

a/a	Τύπος εγγραφής	A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
104	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	01/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	7.312,73
118	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	07/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	2.408,51
120	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	07/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	410,76
122	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	08/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	176,04
123	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	08/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	4.052,89
126	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	14/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	3.479,00
134	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	2.197,70
140	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	17/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.619,08
146	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	22/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	753,06
150	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	23/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων 140176645 000031 01176640	943,74
163	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	29/04/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	331,24
178	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	08/05/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	938,88
182	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	12/05/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.456,12
196	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	15/05/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	215,16

203	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	19/05/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	741,26
228	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	27/05/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.283,80
235	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	28/05/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	557,46
268	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	04/06/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.833,54
275	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	05/06/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	753,06
288	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/06/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	491,57
289	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/06/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	2.091,73
296	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	17/06/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.304,17
308	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	22/06/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	5.632,45
319	ALPHA	GR.....	29/06/2015	POS - ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ		588,65
322	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	29/06/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.401,00
368	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	07/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	253,82
369	ALPHA	GR.....	08/07/2015	POS - ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ		1.066,32
372	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	08/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων 140176645 000046 01176640	3.610,90
393	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	13/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	3.013,44
415	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	16/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	398,22

419	ALPHA	GR.....	22/07/2015	POS - ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕ		610,36
424	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	22/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	3.040,50
435	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	23/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	769,30
451	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	28/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.792,64
459	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	29/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	978,00
467	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	31/07/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.577,32
484	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	03/08/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.923,37
513	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	06/08/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.582,07
516	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	07/08/2015	ΑΝΤ ΑΝΤ.ΕΞΛ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΑΣ	Αντλ.συν/γων πιστ.καρτων	-1.024,10
529	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	11/08/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.997,01
531	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	13/08/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	2.105,34
570	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	24/08/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	2.439,94
571	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	24/08/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.701,72
636	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	01/09/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.430,28
659	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	08/09/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	1.299,96

844	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	13/10/2015	ΕΞΛ ΣΥΝ.ΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ	Εξοφ.συν/γων πιστ.καρτων	341,84
ΣΥΝΟΛΑ 2015						73.881,85€

iii) Επιπλέον ποσό 14.533,21€ για την χρήση εισπράχθηκε μέσω του POS με σειριακό αριθμό 51082566. Πρόκειται δηλαδή για έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Συγκεντρωτικά από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε ότι ποσό 301.358,13€ για την χρήση 2015 (73.881,85€ + 212.943,07€ + 14.533,21€) προέρχεται από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Οι εισπράξεις του ελεγχόμενου από την επιχειρηματική του δραστηριότητα αναλύονται στον κάτωθι πίνακα:

Χρήση	2015
Ακαθάριστα έσοδα	69.358,92€
ΦΠΑ	4.468,84€
Συνολική αξία εισπράξεων	73.827,76€

Από τα παραπάνω εκτεθέντα διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, την οποία ο έλεγχος θεωρεί μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 φορολογικά στοιχεία εσόδων. Οι παραπάνω πιστώσεις χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 227.530,37€ (301.358,13- 73.827,00, αξία με Φ.Π.Α.) για την χρήση 2015 .

Η ανωτέρω προσδιορισθείσα διαφορά, αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα για το χρονικό διάστημα 01/01-16/10/2015:

Χρήση	2015
Εισπράξεις ελεγχόμενου	73.827,76€
Έσοδα τραπεζικού συστήματος	247.245,70€
Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από επαγγελματική	173.417,94 €

δραστηριότητα	
----------------------	--

Η αποφορολόγηση των αποκρυβέντων εσόδων αναλύεται στον κάτωθι πίνακα:

	1/1-16/10/2015
Αποκρυβείσες εισπράξεις	173.417,94 €
Συντελεστής ΦΠΑ	5%
Ακαθάριστα έσοδα	165.159,94 €
ΦΠΑ	8.258,00 €

Διαπιστώθηκε **η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από 1/1/2015 ως 16/10/2015** για έσοδα από υπηρεσίες ενοικίασης δωματίων που παρασχέθηκαν **την χρήση 2015** συνολικής αξίας 165.159,94€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 & 13 του Ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 5, 8 9, & 11 του ιδίου νόμου.

Η επιβολή των προστίμων προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3, 4 και 5 του ν.4337/2015 και άρθρο 55 παρ.2 του ν.4174/201 για παραβάσεις έως την 16/10/2015 αξίας άνω των 5.000,00€.

Αναλυτικά: 165.159,94€ X 25% = 41.289,99€.

Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η/30.12.2021 πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος :

1. Τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που προέκυψαν κατά τον έλεγχο από απόκρυψη εισοδήματος από ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ύψους € 124.259,20, συνιστούν περιουσία που περιήλθε στη μητέρα του, (Α.Φ.Μ. /Δ.Ο.Υ.), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αδελφού της, ο οποίος απεβίωσε στην αλλοδαπή, την 26^η.09.2012. Τα ποσά αυτά εισέπραξε ο προσφεύγων αντ' αυτής και για λογαριασμό της δυνάμει του υπ' αριθμ. /08.10.2015 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου με ειδική εντολή, έχοντας χορηγήσει τον αριθμό προσωπικού του τραπεζικού λογαριασμού, για την εξυπηρέτηση της μητέρας του και σε εκτέλεση της εντολής της ως εντολοδόχος της.

2.Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης .Εφαρμοστέες για ολόκληρη τη διαχειριστική χρήση 2015 τυγχάνουν οι διατάξεις του άρθρου 58^Α ΚΦΔ.

3.Επιβολή πολλαπλών προστίμων για την ίδια παράβαση, επικαλούμενος τη διάταξη της §6 του άρθρου 62 ν. 4174/2013. Το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 και τα πρόστιμα του άρθρου 58 και 58^Α του ΚΦΔ υπολογίστηκαν επί ποσών που προέκυψαν από την ίδια παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «...Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα,

(μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα 18 από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές – κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους

ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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, κτλ.), 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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει

υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη 20 απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)... Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη

αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)... Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν.4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d’Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d’Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό

το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου... Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο...(Α) Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν.4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του 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 ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο του Γ.Γ. Εσόδων «Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αντικείμενο του ελέγχου ήταν οι πρωτογενείς καταθέσεις

στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, για τις οποίες του ζητήθηκε να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης κάθε μιας χωριστά, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές φορολογήθηκαν ή νομίμως απαλλάχθηκαν του φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που προέκυψαν κατά τον έλεγχο από απόκρυψη εισοδήματος από ασκηθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικού ύψους € 124.259,20, συνιστούν περιουσία που περιήλθε στη μητέρα του,(Α.Φ.Μ./Δ.Ο.Υ.), ως εξ αδιαθέτου κληρονόμου του αδελφού της,, ο οποίος απεβίωσε στην αλλοδαπή, την 26^η.09.2012. Τα ποσά αυτά εισέπραξε ο προσφεύγων αντ' αυτής και για λογαριασμό της δυνάμει του υπ' αριθμ./08.10.2015 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου με ειδική εντολή, έχοντας χορηγήσει τον αριθμό προσωπικού του τραπεζικού λογαριασμού, για την εξυπηρέτηση της μητέρας του και σε εκτέλεση της εντολής της ως εντολοδόχος της. Καταθέτης των ποσών αυτών ήταν ο, σύζυγος της, κόρης της δεύτερης κληρονόμου του θανόντος,

Συγκεκριμένα, πρόκειται για καταθέσεις συνολικού ποσού € 124.259,20 κατά το έτος 2015 οι οποίες αναλυτικά είναι οι κάτωθι:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΟΝ. ΚΑΤΑΘΕΤΗ	ΠΟΣΟ
576	25.08.2015		13.269,79
610	27.08.2015	-//-	13.312,71
638	02.09.2015	-//-	3.945,37
667	11.09.2015	-//-	11.282,57
678	15.09.2015	-//-	11.267,06
708	18.09.2015	-//-	11.260,15
722	21.09.2015	-//-	8.700,00
731	22.09.2015	-//-	11.443,58
756	28.09.2015	-//-	6.620,12
862	19.10.2015	-//-	5.316,00
920	04.11.2015	-//-	5.475,18
952	16.11.2015	-//-	8.310,25
1032	21.12.2015	-//-	9.395,97
1065	29.12.2015	-//-	4.660,45
ΣΥΝΟΛΟ			124.259,20

Για την απόδειξη του παραπάνω ισχυρισμού ο προσφεύγων προσκόμισε:

- Το υπ' αριθμ./08.10.2015 Δικαστικό πληρεξούσιο με ειδική εντολή του Συμβολαιογράφου, καθώς και τη μετάφραση αυτού από τη Δικηγόρο Αθηνών
- Το από 06.01.2014 υπογεγραμμένο ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβασμού και εκχώρησης κληρονομιαίου ποσοστού και παραχώρησης κληρονομικής μερίδας μεταξύ των δύο κληρονόμων του θανόντος και καθώς και τη μετάφραση του υπογεγραμμένου κειμένου από το Δικηγόρο
- Το από 26.02.2015 έγγραφο παροχής πληρεξουσιότητας ενώπιον του Ανωτάτου Δικαστηρίου, συνταχθέν από τον πληρεξούσιο Δικηγόρο, με το οποίο η μητέρα του προσφεύγοντα εξουσιοδότησε τη να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες αντ' αυτής και για λογαριασμό της για την ολοκλήρωση της διαδικασίας αναφορικά με την κληρονομία του αποβιώσαντος αδελφού της καθώς και την ακριβή μετάφραση αυτού.
- Την υπ' αριθμ./2013 Διάταξη έκδοσης κληρονομητηρίου της Ειρηνοδίκη, εκδοθείσα κατά την εκουσία δικαιοδοσία .
- Το έντυπο προς τη Βασιλική Υπηρεσία Δημοσίων Εσόδων & Τελωνείων του Ηνωμένου Βασιλείου, το οποίο συνέταξε η στο πλαίσιο της κατά τα ανωτέρω πληρεξουσιότητάς της, στο οποίο καταγράφεται αναλυτικά το είδος και το σύνολο των καταλειπόμενων περιουσιακών στοιχείων του θανόντος, καθώς και την ακριβή μετάφρασή του.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 18-02-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., «αρχικά ο προσφεύγων ως απάντηση στο με αρ. πρωτ./28-6-2021 αίτημα παροχής πληροφοριών λογαριασμών ανταποκρίθηκε και προσκόμισε προς τη Δ.Ο.Υ. την από 17-11-2021 απάντηση, με την οποία ως προς την εξέταση των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν αναφέρει τα παραπάνω εκτεθέντα επιχειρήματα, αλλά αναφέρει γενικώς ότι οι πιστώσεις αποτελούν έσοδα τόσο της δικής του επιχείρησης όσο και της ατομικής επιχείρησης της αδερφής του Ο έλεγχος δεν δέχεται τα παραπάνω επιχειρήματα του ελεγχόμενου, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα νόμιμο δικαιολογητικό που να τα αποδεικνύει. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν αναφέρει πότε παρέδωσε στην μητέρα του το ποσό, το οποίο κληρονόμησε από τον αδερφό της, δεν προσκόμισε πράξη δωρεάς από την μητέρα του στον ίδιο του παραπάνω ποσού ή γιατί παρέμεινε στην κατοχή του, δεν εξήγησε γιατί η καταβολή έγινε τμηματικά και όχι σε ένα έμβασμα.».

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε ικανοποιητικά στοιχεία, προκειμένου να διερευνηθεί αν το ποσό των επίμαχων πιστώσεων προέρχεται από χρήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί του φόρου, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Περαιτέρω, η πλειονότητα των επίμαχων καταθέσεων που κατά τον προσφεύγοντα προέρχονται από την εξυπηρέτηση θέματος που αφορά κληρονομιά της μητέρας του είχαν ήδη συντελεστεί πριν τη σύνταξη του αριθμ...../08.10.2015 συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου, βάσει του οποίου, κατά τον ίδιο εξηγείται η εμπλοκή του στη διαχείριση του θέματος αυτού.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 3](#) του ν. [4308/2014](#), με θέμα «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου: 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου[.....].

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους

τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο 8](#) του ν. [4308/2014](#) περί Τιμολογίου Πώλησης: «10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως το άρθρο αυτό προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.8 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 ορίζονταν τα εξής: «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. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1112/25-7-2016 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου «Τροποποιήσεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α , ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 7§3 ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.[2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... 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, κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, επί παράβασης για την οποία, από τη διάπραξη μέχρι την εκδίκαση της, προβλέπονται στο νόμο διαδοχικά περισσότερες κυρώσεις, επιβάλλεται

αναδρομικά η ελαφρύτερη από αυτές (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 11ης Μαρτίου 2008, C-420/06, Jager, σκέψη 59, απόφαση της 8ης Μαρτίου 2007, ΣΤΕ 1240/2015, 4469/2014 κ.α). Η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται όταν υπάρχει διαδοχή δύο ή περισσότερων ουσιαστικών νόμων, που αφορούν την ίδια ή παρόμοια (συγκρίσιμη) παραβατική συμπεριφορά (πρβλ. ΣΤΕ 2957/2013, 2556/2014 7μ.), μεταξύ του χρόνου τέλεσης της παράβασης και (τουλάχιστον) του χρόνου εκδίκασης της υπόθεσης από πρωτοβάθμιο ή και το δευτεροβάθμιο, ακόμη, δικαστήριο (πρβλ. ΣΤΕ 2556/2014 7μ., 4469/2014). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους διοικούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη διοικητική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο και εξέτασης ποιά από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολο της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣΤΕ 351/2019 επταμ., 1438/2018 επταμ., 102/2015 εν συμβ., 4469/2014, 2957/2013 κ.ά.). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (όσον αφορά την προβλεπόμενη παράβαση ή κύρωση) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαστικά διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου υποχρεώσεων του διοικούμενου, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονται υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣΤΕ 351/2019 επτάμ. 1438/2018 επταμ., 2402/2016, 459/2013 Ολομ.). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον διοικούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιαστικά τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας (πρβλ. ΣΤΕ 351/2019 επταμ., 1438/2018 επταμ. κ.ά.).

Επειδή, η εφαρμογή του μεταγενέστερου ευνοϊκότερου νόμου δεν έχει πεδίο εφαρμογής όταν η ηπιότερη ρύθμιση δεν έχει υπαγορευτεί από μεταβολή επί το επιεικέστερο των αξιολογήσεων του νομοθέτη αλλά από άλλους λόγους καθώς και όταν ο νεότερος νόμος δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο ή συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση ενός νέου ουσιαστικά διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, στην προκειμένη, δε, περίπτωση το νέο κυρωτικό καθεστώς υπαγορεύτηκε από εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα ενός διαφοροποιημένου συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων για τη φοροδιαφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας που διέπει τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, αυτή δεσμεύεται από τους κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν την οργάνωση και τη λειτουργία της, δηλαδή μπορεί να προβεί μόνο στις ενέργειες που προβλέπουν οι ως άνω κανόνες και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αυτοί τάσσουν. Περαιτέρω, όταν ο κανόνας δικαίου παρέχει στη Διοίκηση δέσμια αρμοδιότητα, η σχέση συμφωνίας της διοικητικής ρύθμισης προς τον εν λόγω κανόνα είναι αυστηρή: απαιτεί από τη διοικητική αρχή να ασκήσει την αρμοδιότητά της, δηλαδή τη ρυθμιστική εξουσία που της παρέχουν οι οικείες διατάξεις, τηρώντας κατά γράμμα τις επιταγές τους. Τούτο σημαίνει ότι το διοικητικό όργανο, εφόσον διαπιστώσει ότι συντρέχουν οι προβλεπόμενες από τον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου πραγματικές ή νομικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του, είναι υποχρεωμένο να εκδώσει διοικητική πράξη που περιέχει ρύθμιση, την οποία προκαθορίζει ο κανόνας αυτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η σώρευση προστίμων δεν ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας ΦΠΑ.

Επειδή, εν προκειμένω, με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 7 ν.4337/2015 για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας 165.159,94 € και δεν προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία περιορισμός του ως άνω προστίμου σε συνάρτηση με τους επιβληθέντες πρόσθετους φόρους στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και ειδικότερα την επικύρωση της με αριθμ./30-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Η με αριθμό/30-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περιπτ. στ' του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ
-----------	---------------	--------------------

		ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	41.289,99€	41.289,99€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.