



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1313

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του**, με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθμ. /21-12-2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ν 4308/2014 και Ν 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ. /21-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ. /21-12-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Ν 4308/2014 & Ν 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5.500,00€ διότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

Α)Από 01-01 έως 16-10-2015 διαπιστώθηκε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΠΥ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε δώδεκα (12) περιπτώσεις συνολικής αξίας 4.860,00€ (χωρίς ΦΠΑ), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παραγράφου 2γ του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ($12 \times 250,00\text{€} = 3.000,00\text{€}$) και

Β)Από 01-01 έως 16-10-2015 διαπιστώθηκε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΠΥ, είτε άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε μια (1) περίπτωση συνολικής αξίας 10.000,00€ (χωρίς ΦΠΑ), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παραγράφου 2α του άρθρου 55 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν 4337/2015 ($10.000,00\text{€} \times 25\% = 2.500,00\text{€}$)

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 10-12-2021 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../2021 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της. Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ...../17 ΠΔ της ίδιας ως άνω υπηρεσίας και τα επισυναπτόμενα σε αυτό έγγραφα.

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε:

- Για το χρονικό διάστημα από 01-01 έως 16-10-2015, μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΠΥ συνολικά σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 14.860,00€.
- Για το χρονικό διάστημα από 17-10-2015 έως 31-12-2015, μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ΑΠΥ σε πέντε περιπτώσεις, συνολικής αξίας 7.290,00€. Για τις εν λόγω διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν επιβάλλεται πρόστιμο εξαιτίας της κατάργησης της διάταξης της περ.θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων και συγκεκριμένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα ως κάτωθι:

Τράπεζα Πειραιώς

Πίνακας 1

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	Curre ncy	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	D=Debit / C=Credi t	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΣΧΟΛΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-03-04	EUR	100,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-03-05	EUR	50,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-03-09	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-03-16	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-03-23	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός όψεως	2015-03-24	EUR	10.000,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-05-01	EUR	50,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-05-22	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-05-23	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός όψεως	2015-06-04	EUR	7.000,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΧΡΥΣΟΒΑΛΑΝΤΗΣ
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-07-02	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-07-07	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-10-11	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-11-05	EUR	100,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005 0000373459 S1DG5813
.....	Καταθετικός όψεως	2015-11-18	EUR	7.000,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-12-26	EUR	150,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005 0000995497 S1DG5813
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-12-26	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005 0000995573 S1DG5813
.....	Καταθετικός ταμιευτηρίου	2015-12-27	EUR	20,00	C	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4305893640978005 0000264465 S1DG5813
ΣΥΝΟΛΟ				24.650,00 €			

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

1)Μη νόμιμη και ουσία αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη-Βάρος απόδειξης-Δε στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες παραβάσεις στο πρόσωπο του προσφεύγοντα. Ειδικότερα,

α)η κατάθεση που πραγματοποιήθηκε την 24-03-2015 στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό ποσού 10.000,00€, αποτελεί επανακατάθεση χρημάτων, καθώς έγινε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο γραμμάτιο είσπραξης.

β)η κατάθεση που πραγματοποιήθηκε την 18-11-2015 ποσού 7.000,00€, αποτελεί επανακατάθεση χρημάτων, καθώς έγινε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από την ενημέρωση της φορολογικής αρχής από την τράπεζα.

2)Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου λόγω κατάργησης των σχετικών διατάξεων-Αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερης κύρωσης. Κατόπιν της κατάργησης της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και του άρθρου 55 του Ν 4174/2013, δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα για τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση επαγγελματικών στοιχείων.

3)Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Η παράλειψη σύνταξης έκθεσης ελέγχου του οργάνου της ΔΟΥ, στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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 39 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι *«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, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«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. [...]

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 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 [...].».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«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 τις 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 [...].**

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

4. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία 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 εκείνον 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.....

5.4 Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης 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 (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. 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), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, επιπρόσθετα, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψεις 8 και 9) ΣτΕ αναφέρει: «η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. 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. 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. 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.».

Επειδή, τέλος, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**, προβλέπεται ότι 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν 4308/2014 "1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης.
- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. 7
- δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.
2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....
γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Άρθρο 3. 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.

.....
5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....
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.....”.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν 4308/2014 ορίζεται ότι “Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.”.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, στις διατάξεις της παρ.1, περ.θ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι 16-10-2015, ορίζεται ότι: *«Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:*

«θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.», ενώ στην περ.γ' της παρ.2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: *«Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:*

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «... 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2^α του άρθρου 55 του Ν 4174/2013. ως ίσχυε μέχρι 16-10-2015 οπότε και καταργήθηκε με τις διατάξεις του Ν 4337/2015 «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, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 7 του ν 4337/2015 «5. 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, στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 7 του 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.

5. 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, στην ΠΟΛ 1252/2015 ορίζεται ότι «Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 Ν. 4337/2015 , σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 Ν. 4342/2015 , Α` 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 ( άρθρο 3 παρ. 4 περ. β` Ν. 4337/2015). Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων: α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη

ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 της ενότητας Α' του εγγράφου με αριθμό πρωτ.Δ.ΟΡΓ.Α 1035192 ΕΞ 2018 της Γενικής Διεύθυνσης ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και ανθρώπινου δυναμικού-Διεύθυνση Οργάνωσης-Τμήμα Α'- Διοικητικής Οργάνωσης « 5.- Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από την Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει, ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1438/2018) « ... η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική 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 (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς

διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, ... , C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). 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 φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς 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 θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Α΄ Υποδιεύθυνση-Τμήμα Ερευνών Α4, συντάχθηκε η από 10-12-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../2021 εντολής ελέγχου του προϊστάμενου της. Ακολούθως, η εν λόγω έκθεση ελέγχου απεστάλη στην, αρμόδια για τον προσφεύγοντα, ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, η οποία, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 10-12-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν κινήσεις, για τις οποίες ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα πληροφορίες-εξηγήσεις, καθώς και η προσκόμιση κάθε πρόσφορου στοιχείου.
- Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο προαναφερθέν αίτημα για παροχή πληροφοριών, παρείχε τις παρακάτω εξηγήσεις, προσκομίζοντας παραστατικά για τις συναλλαγές:

Λογαριασμός	Είδος λογ/μου	Ημ/νία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής	Χρέωση /πίστωση	Περιγραφή συναλλαγής		ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ	ΑΠΟΨΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΥΨΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΥΨΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο	2015-03-04	100,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	100,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο	2015-03-05	50,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	50,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο	2015-03-09	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο	2015-03-16	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο	2015-03-23	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00 €

	υ									
.....	Καταθετικός όψεως	2015-03-24	10.000,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΙΔΙΟΥ ΕΠΑΝΑΚ ΑΤΑΘΕΣΗ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	10.000,00	2.500,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-05-01	50,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	50,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-05-22	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-05-23	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00 €
.....	Καταθετικός όψεως	2015-06-04	7.000,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΧΡΥΣΟΒΑ ΛΑΝΤΗΣ	ΑΠΥ126 2500€	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	4500€	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-07-02	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-07-07	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00 €
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-10-11	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	250,00
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-11-05	100,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005 00003734 59 S1DG581 3	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	100,00	ΌΧΙ ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟ- ΜΟΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
.....	Καταθετικός όψεως	2015-11-18	7.000,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΙΔΙΟΥ ΕΠΑΝΑΚ ΑΤΑΘΕΣΗ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	7.000,00	ΌΧΙ ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟ- ΜΟΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-12-26	150,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005 00009954 97 S1DG581 3	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	150,00	ΌΧΙ ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟ- ΜΟΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-12-26	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005 00009955 73 S1DG581 3	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	ΌΧΙ ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟ- ΜΟΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
.....	Καταθετικός ταμειευτήριο υ	2015-12-27	20,00	c	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	43058936 40978005 00002644 65 S1DG581 3	ΑΠΥ ΙΑΤΡΕΙΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ	20,00	ΌΧΙ ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟ- ΜΟΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
			24.650,00€						22.150,00€	

- Αναφορικά με την κατάθεση που έλαβε χώρα την 24-03-2015, ύψους 10.000,00€, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε από τον ίδιο (επανακατάθεση). Ωστόσο, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα και αφού δεν ανευρέθησαν αντίστοιχες

αναλήψεις που να δικαιολογούν την προέλευση των χρημάτων, ο έλεγχος θεώρησε ότι προέρχονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του.

- Αναφορικά με την κατάθεση που έλαβε χώρα την 18-11-2015, ύψους 7.000,00€, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγινε από τον ίδιο (επανακατάθεση). Ωστόσο, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα και αφού δεν ανευρέθησαν αντίστοιχες αναλήψεις που να δικαιολογούν την προέλευση των χρημάτων, ο έλεγχος θεώρησε ότι προέρχονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματός του.
- Για όλες τις υπόλοιπες πιστώσεις, η αιτιολόγηση που παρείχε ο προσφεύγων ήταν «ΑΠΥ Ιατρείου». Ωστόσο, ο έλεγχος δεν βρήκε εκδοθείσες ΑΠΥ, στις αντίστοιχες ημερομηνίες με το αντίστοιχο ποσό και ως εκ τούτου θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι οι εν λόγω πιστώσεις αποτελούν εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, για τις οποίες δεν εκδόθηκε η αντίστοιχη Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά την επιβολή προστίμου

- 1) του άρ.54 παρ.1 θ' του Ν. 4174/2013, λόγω μη έκδοσης δώδεκα (12) Α.Π.Υ. για το χρονικό διάστημα από 1/1/2015 έως 16/10/2015, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα ($250,00\text{€} \times 12 = 3.000,00\text{€}$) και
- 2) της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν 4337/2015, λόγω μη έκδοσης μιας (1) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 5.000,00€, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2015 έως 16/10/2015, όπως αυτή ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα ($10.000,00\text{€} \times 25\%$)

Επειδή, αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση της κρινόμενης παράβασης περί μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ΑΠΥ, ο έλεγχος με επαρκή στοιχεία, μετά από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ'άρθρο 64 ν. 4174/2013, στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση όσο και την απόκρυψη εσόδων για την ελεγχόμενη περίοδο καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 21-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, **του του με ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ'αρ. /21-12-2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Ν 4308/2014 και Ν 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2015: 5.500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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