



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19-2-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 391

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 7-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 1-10-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 881,74€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 885,0€, ήτοι 1.766,74€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 368,66€ (αντί για πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 74,79€ βάσει υποβληθείσας δήλωσης), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 367,33€, ήτοι 735,99€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στον προσφεύγοντα ποσού 1.104,88€, εκ των οποίων 200€ για υποβολή ανακριβούς δήλωσης πελατών προμηθευτών, 600€ για ανακριβή έκδοση 3 φορολογικών στοιχείων αξίας κάτω των 1.200€ και 304,88€ για μη έκδοση 1 φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 1.500€ (καθαρής αξίας 1.219,51€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 280,42€).

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 1-10-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου. Όλες οι πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 9-10-2019, βάσει των οικείων εκθέσεων επίδοσης. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό ΕΜΠ...../2017 δελτίου πληροφοριών της Διεύθυνσης Προγραμματισμού & Αξιολόγησης & Ερευνών που αφορούσε σε καταγγελία. Ο έλεγχος εξέδωσε τη με αριθμό/2019 πρόσκληση για προσκόμιση: α)αντιγράφων φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος, β)τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, γ)δικαιολογητικά τραπεζών, δ)δικαιολογητικά καταθέσεων αλλοδαπής, ε)δικαιολογητικά κατοχής μετοχών εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση. Ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία και ενοποίηση όλων των τραπεζικών κινήσεων στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα και εξαίρεσε τις κινήσεις που δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις και έστειλε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών με συνημμένο το αποτέλεσμα της επεξεργασίας των κινήσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Κατόπιν της απάντησης του προσφεύγοντα και έπειτα από αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων παραστατικών, του βιβλίου εσόδων – εξόδων, των γραμματίων προείσπραξης του Δικηγορικού Συλλόγου και των ονομαστικών καταθέσεων του προσφεύγοντα, έκρινε ο έλεγχος ότι 6 πιστώσεις σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα αποτελούν αμοιβή του για νομικές υπηρεσίες σε πελάτες για τις οποίες εκδόθηκαν ανακριβή φορολογικά στοιχεία. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών διαπίστωσε ο έλεγχος ότι δεν είχε δηλωθεί ως πελάτης του προσφεύγοντα ο Δικηγορικός Σύλλογος για μικτό ποσό μερίσματος 926€ που έλαβε ο προσφεύγων στις 31-12-2013, σύμφωνα με βεβαίωση του Συλλόγου. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον με

αριθμό/...../2019 προσωρινό προσδιορισμό φόρου προστίμου για τη χρήση 2013, τα οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 3-9-2019. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθμό/2019 και/ 2019 υπομνήματά του. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του και συνέταξε τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις. Τα ευρήματα του ελέγχου είναι τα εξής: α) ανακριβής έκδοση 3 φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 708,52€ πλέον Φ.Π.Α. 162,96€, β) μη έκδοση 1 φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 1.500€ (καθαρής αξίας 1.219,51€ πλέον Φ.Π.Α. 280,42€), γ) ανακριβής υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών προμηθευτών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν διαθέτει υψηλές καταθέσεις και δεν διάγει πολυτελή βίο και θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τον καταλογισμό προστίμων και τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- Βάσει της ΠΟΛ.1072/ 7-3-2014 δεν ήταν υπόχρεος να αναγράψει το μέρισμα του Δικηγορικού Συλλόγου στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων
- Τις κινήσεις με α/α 1, 2, 3, 5, 6 συνολικού ποσού 1.480€ τις έχει αιτιολογήσει με το από 17-7-2019 υπόμνημά του
- Τις κινήσεις με α/α 12, 13, 14, 15, 16, 17 τις έχει αιτιολογήσει με τα από 17-7-2019 και 23-9-2019 υπομνήματά του και συγκεκριμένα: α) έλαβε 200€ από τον κ. (α/α 12) και 1.500€ από τον κ. (α/α 13) για να ασκήσει αίτηση ακύρωσης στις 22-10-2013 και είχε εκδώσει γραμμάτιο είσπραξης 1.209,09€ για την υπεράσπισή τους ενώπιον του Μονομελούς Εφετείου Κακουργημάτων και την αντίστοιχη απόδειξη και κατέβαλε 1.000€ για παράβολα του Δημοσίου και 104€ γραμμάτιο είσπραξης και αντίστοιχη απόδειξη πελάτη – ήτοι έλαβε τελικά $200 + 187 = 387\text{€}$ έναντι 1.200€ αμοιβής και εκδοθείσας απόδειξης, β) από τις καταθέσεις από τον κ. (α/α 14, 15, 16) συνολικού ποσού 1.800€ η αμοιβή του ήταν 1.209,09€ και τα υπόλοιπα τα έδωσε σε μετρητά στον πατέρα του κ. που ήταν πελάτης του και δεν είχε χρήματα να επιστρέψει στην οικία του μετά τις δίκες, γ) για την κατάθεση από τον κ. 500€ (α/α 17) είχε εκδώσει 2 αποδείξεις (150€ και 170€) και τα υπόλοιπα χρήματα ($500\text{€} - 150\text{€} - 170\text{€} = 180\text{€}$) τα δαπάνησε σε οδοιπορικά και κοινοποιήσεις στις τράπεζες
- Δε διαθέτει οικονομική δυνατότητα να πληρώσει τα καταλογισθέντα πρόστιμα και ποσά φόρων

Οι καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκε είτε ανακριβής έκδοση φορολογικού παραστατικού είτε μη έκδοση είναι οι ακόλουθες:

α/α	IBAN	Ημ/νία	Καταθέτης	Ποσό	Σημειώσεις
12		26-3-2013		200€	Έχει εκδοθεί Α.Π.Υ./2013 με καθαρή αξία 85€ πλέον 19,55€ Φ.Π.Α.
13		18-10-2013		1.500€	Δεν έχει εκδοθεί παραστατικό
14		8-8-2013		300€	Έχει εκδοθεί Α.Π.Υ./2013 με καθαρή αξία 983€ πλέον 226,09€ Φ.Π.Α.
15		1-4-2013		1.300€	
16		5-6-2013		200€	
17		24-9-2013		500€	Έχουν εκδοθεί Α.Π.Υ.: α)...../2013 με καθαρή αξία 117€ πλέον 26,91€ Φ.Π.Α. και β)...../2013 με καθαρή αξία 139€ πλέον 31,97€ Φ.Π.Α.

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο πρώτο του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) και ίσχυε για τη χρήση 2013:

«ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε. ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΣΟΔΑ, ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, Α' 84), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καταργείται και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών που έχει ως εξής: ...

Άρθρο 1

Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση. ...

Άρθρο 2

Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. ...

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Άρθρο 7

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. ...

Άρθρο 9

Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων ...

2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.

3. Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούνται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού.

4. Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.

...

5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...

Άρθρο 10

Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. ...

2. Τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο προσώπων, λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. - ICIS).

3. Οι καταστάσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ. Π. Α..

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

4. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

Οι ανωτέρω καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (α' 58).

5. Δεν υποχρεούνται στην υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού:

α) οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που χορηγούν, καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή πρόσωπα του άρθρου 1 και πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή λαμβάνουν από τα παραπάνω πρόσωπα, με την εξαίρεση των προμηθειών που λαμβάνουν από πρόσωπα του άρθρου 1 ή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ. Π. Α. που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

β) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τους τόκους καταθέσεων που λαμβάνουν από τράπεζες, για τους τόκους και τις προμήθειες που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές, καθώς και για τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν, με την εξαίρεση των προμηθειών που καταβάλλουν στις τράπεζες λόγω πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

γ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ. Π. Α. για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας,

δ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλίσεων και τις εκπώσεις επί των ασφαλίσεων που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 48 «Εισόδημα και απόκτησή του» του ν.2238/1994 και ίσχυε για τη χρήση 2013:

«1.Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα. ...

7. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διάρκειας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του.

Ειδικά, για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες, το εισόδημα που αποκτούν κάθε χρόνο από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος της κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Το ίδιο εφαρμόζεται και στην περίπτωση που προκύπτει ζημία.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 49 «Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα» του ν.2238/1994 και ίσχυε για τη χρήση 2013:

«1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

2.Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου. ...

4.Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 50 «Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος» του ν.2238/1994 και ίσχυε για τη χρήση 2013:

«1.Αν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτώς.

2.Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των ακαθάριστων αμοιβών λαμβάνονται υπόψη ο χρόνος και ο τρόπος άσκησης του επαγγέλματος, ο τόπος που ασκείται αυτό, η ειδικότητα, ο επιστημονικός τίτλος, ο κύκλος των εργασιών, το ύψος της αμοιβής που εισπράττεται κατά περίπτωση, το προσωπικό το οποίο απασχολείται, τα μέσα που διαθέτονται, η πελατεία, το ύψος των επαγγελματικών δαπανών και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επαγγελματική δραστηριότητα και απόδοση του φορολογουμένου.»

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, όπως έχει κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣΤΕ, *«...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί»*

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αναφορικά με τις καταθέσεις με α/α 1, 2, 3, 5, 6 προβάλλονται αλυσιτελώς στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθώς έχουν γίνει δεκτοί από τον έλεγχο και δεν έχουν προστεθεί στα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, δεν εξετάζονται με την παρούσα απόφαση. Ισχυρισμοί για τις συγκεκριμένες καταθέσεις είχαν διατυπωθεί και στο από 27-9-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ..

Επειδή, σύμφωνα με την επικαλούμενη ΠΟΛ.1072/ 7-3-2014 «Τροποποίηση της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1022/17.1.2014 (ΦΕΚ 179 Β') «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών»:

«Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 42 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α').

2. Την απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1022/7.1.2014 (ΦΕΚ 179 Β').

3. Την ανάγκη παροχής του κατάλληλου χρόνου για την εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων του ημερολογιακού έτους 2014, καθώς και τον προσδιορισμό των συναλλαγών που εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή.

4. Ότι, από την απόφαση αυτή δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού,

αποφασίζουμε:

Με την παρούσα τροποποιούμε – συμπληρώνουμε την απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1022/7.1.2014 (ΦΕΚ 179 Β') «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών», ως ακολούθως:

1. Στο άρθρο 1 προστίθεται περίπτωση γ' ως εξής:

«γ) Στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων δεν καταχωρούνται οι κατωτέρω συναλλαγές:

Πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών από και προς την αλλοδαπή, ενοίκια ακινήτων εφόσον η αξία δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., πωλήσεις εισιτηρίων όλων των μεταφορικών μέσων, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι αποδείξεις πώλησης εισιτηρίων (Α.Π.Ε.) και τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται γι' αυτά, συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις και επαγγελματικά επιμελητήρια, συνδρομές και δωρεές σε συλλόγους και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, για τις οποίες εκδίδονται μη φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις είσπραξης), συναλλαγές που αφορούν τόκους ή προμήθειες που χορηγούνται ή λαμβάνονται από τραπεζικά ιδρύματα, πλην προμηθειών πιστωτικών καρτών από και προς υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, συναλλαγές που αφορούν τόκους ή προμήθειες που καταβάλλονται ή λαμβάνονται από και προς τραπεζικά ιδρύματα από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, πλην καταβαλλόμενων προμηθειών πιστωτικών καρτών προς τα ιδρύματα αυτά, αξία εγγυοδοσίας, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των πωληθέντων αγαθών, έξοδα μισθοδοσίας (μισθοί, ημερομίσθια, συντάξεις), εισφορές που καταβάλλονται σε Ταμεία Ασφάλισης (Ο.Α.Ε.Ε. κ.λπ.), γραμμάτια προκαταβολής (προείσπραξης) δικηγορικών συλλόγων, μερίσματα που χορηγούν οι δικηγορικοί σύλλογοι, οι σύλλογοι δικαστικών επιμελητών κ.λπ. στα μέλη τους, τέλη και δικαιώματα, που εισπράττουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, για λογαριασμό τους και για λογαριασμό τρίτων, ασφάλιστρα και αντασφάλιστρα, κοινόχρηστες δαπάνες, πωλήσεις λαχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1022/ 7-1-2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών»:

«Άρθρο 7

Έναρξη ισχύος

1. Η παρούσα ισχύει για τα φορολογικά στοιχεία, που εκδίδονται από 1.1.2014.

2. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή η επικαλούμενη ΠΟΛ.1072/ 7-3-2014 έχει εφαρμογή για τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από 1-1-2014 και ένθεν.

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1004/ 4-1-2013 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ»:

«Άρθρο 10

Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών

Παράγραφοι 1, 2, 3, 4 και 5.

Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του παρόντος άρθρου εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση υποβολής καταστάσεων για τη διασταύρωση των συναλλαγών των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, όπως αυτή ορίστηκε και βάσει των όσων έχουν γίνει δεκτά με τις διατάξεις του άρθρου 20 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Οι κυριότερες μεταβολές που επέρχονται στην υποχρέωση αυτή με τις παρούσες διατάξεις των εν λόγω παραγράφων συνίστανται στα ακόλουθα: Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 ορίζονται τα πρόσωπα που υποχρεούνται σε υποβολή καταστάσεων για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν ανά ημερολογιακό έτος, με σκοπό την παροχή πληροφοριών για τη συναλλακτική δραστηριότητα των συναλλασσόμενων με τον υποβάλλοντα.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1208/ 29-12-2010 «Εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. στους δικηγόρους, μετά την ισχύ του ν. 3842/2010», που δεν τροποποιήθηκαν με την ΠΟΛ.1026/ 26-1-2012:

«8.3. Μέρισμα δικηγόρων

Για την είσπραξη του διανεμόμενου μερίσματος, από μέλη δικηγόρους του οικείου δικηγορικού συλλόγου, από λογαριασμό που έχει συσταθεί για αυτόν το σκοπό, δεν απαιτείται η έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών από τους δικηγόρους (ΣΤΕ 4083/1997). Όμως, επειδή, το ποσό αυτό αποτελεί ακαθάριστο έσοδο που συναθροίζεται με τα υπόλοιπα ακαθάριστα έσοδα του δικηγόρου, πρέπει να καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία με βάση τα δικαιολογητικά καταβολής από το δικηγορικό σύλλογο.

Ειδικά, στην περίπτωση που ο δικηγόρος εργάζεται αποκλειστικά με πάγια αντιμισθία και επειδή το εισόδημά αυτό θεωρείται ότι αποκτάται από μισθωτές υπηρεσίες, δεν είναι δηλαδή υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ., το δικαιούμενο μέρισμα εμφανίζεται απ' ευθείας στον προβλεπόμενο για τα ελευθέρια επαγγέλματα κωδικό της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του με βάση τα δικαιολογητικά καταβολής από το δικηγορικό σύλλογο. Το ίδιο ισχύει

και στην περίπτωση που ο δικηγόρος αποκτά δικαίωμα άσκησης επαγγέλματος και επομένως δικαιούται μέρισμα, αλλά για διάφορους λόγους (π.χ. συνέχιση σπουδών για μεταπτυχιακό) δεν έχει κάνει έναρξη επαγγέλματος ως δικηγόρος και δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

Για τα ανωτέρω μερίσματα οι δικηγόροι δεν υποβάλλουν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, ενώ οι δικηγορικοί σύλλογοι υποβάλλουν συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ανά δικηγόρο, με τον κωδικό «1» (αντισυμβαλλόμενοι μη υπόχρεοι).»

Επειδή για τη χρήση 2013 έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις του ν.4093/2012 και οι προαναφερθείσες οδηγίες, οι οποίες ρητά αναφέρουν τις εξαιρέσεις από την υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναφέρει κάποια ανακρίβεια στην υποβληθείσα κατάσταση πελατών – προμηθευτών, πέραν της μη αναγραφής του μερίσματος που εισέπραξε ο προσφεύγων από το Δικηγορικό Σύλλογο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν ήταν υπόχρεος να συμπεριλάβει το μέρισμα του Δικηγορικού Συλλόγου στην κατάσταση πελατών για τη χρήση 2013 είναι βάσιμος και γίνεται δεκτός. Η με αριθμό/2019 πράξη επιβολής προστίμου θα τροποποιηθεί με την παρούσα απόφαση κατά το ποσό που αφορά σε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Αναφορικά με τις καταθέσεις με α/α 12, 13, 14-16 και 17:

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1175/ 16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

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

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1897/2018: «6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣτΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος

συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.

Εξάλλου, και μεν, σύμφωνα με το νόμο (άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 5638/1932, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.δ. της 17.7/13.8.1923 και με τα άρθρα 411, 489, 490, 491 και 493 του Αστικού Κώδικα), καθένας από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού δικαιούται να απαιτήσει από την τράπεζα και να αναλάβει το σύνολο του χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο ενεργητικό (υπόλοιπο) του λογαριασμού (βλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014 κ.ά.), αλλά (α) το ανωτέρω στοιχείο αφορά μόνον στην ενοχική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού και της τράπεζας και δεν ασκεί επιρροή στην εξέταση του (διοικητικής φύσης) ζητήματος εάν ορισμένο ποσό που πιστώθηκε στο λογαριασμό αυτό ή/και το οποίο μεταφέρθηκε από το λογαριασμό αυτό σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό αποτελεί (μη δηλωθέν στη φορολογική αρχή) εισόδημα συνδικαιούχου του και (β) πέραν τούτου, κατά το ιδιωτικό δίκαιο, καθένας από τους λοιπούς συνδικαιούχους έχει έναντι του αναλαβόντος απαίτηση να του αποδοθεί το ποσό το οποίο τυχόν δικαιούται βάσει της εσωτερικής σχέσης που τους συνδέει (πρβλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, 1691/2014, 1001/2012 κ.ά.), η οποία μπορεί να συνίσταται, ιδίως, σε σύμβαση δωρεάς, δανείου, εταιρείας ή εντολής, δυνάμει της οποίας ο εντολέας αναθέτει στον εντολοδόχο - συνδικαιούχο του λογαριασμού να προβαίνει σε ορισμένες ενέργειες σχετικά με την κίνηση του λογαριασμού, προς διευκόλυνση του εντολέα, που είναι ο αληθής δικαιούχος του ποσού του ενεργητικού του λογαριασμού (πρβλ. ΑΠ 1001/2012). Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των

επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης,-εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση: α. ο προσφεύγων είναι δικηγόρος, β. η γυναίκα του με ΑΦΜ δεν ήταν και δεν είναι επιτηδευματίας και γ. ο πατέρας του προσφεύγοντα με ΑΦΜ δεν ήταν και δεν είναι επιτηδευματίας.

Επειδή, για την κατάθεση με α/α 12 ποσού 200€ στις 26-3-2013 στο, που είναι κοινός λογαριασμός του προσφεύγοντα με τη γυναίκα του, και για την κατάθεση με α/α 13 ποσού 1.500€ στις 18-10-2013 στο ίδιο IBAN, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελούν μέρος της αμοιβής του για την ίδια υπόθεση. Έχει εκδοθεί η ΑΠΥ με αριθμό/2013 συνολικού ποσού 104€. Ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι αυτό το ποσό που εισέπραξε το έχει καταβάλει σε γραμμάτια είσπραξης και η πραγματική αμοιβή του ήταν 387€. Ο ανωτέρω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς ο προσφεύγων είναι υπόχρεος να εκδίδει Α.Π.Υ. για κάθε ποσό που λαμβάνει (έσοδο) και όχι μόνο για τα κέρδη του, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις. Τα έξοδα που καταβάλει συνυπολογίζονται, εφόσον πληρούνται οι προαναφερθείσες διατάξεις, στον υπολογισμό των καθαρών κερδών του, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος εισοδήματος. Ο προσφεύγων δεν απέδειξε και δεν ισχυρίστηκε καν, τόσο στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή όσο και στο από 27-9-2019 συμπληρωματικό υπόμνημά του στη Δ.Ο.Υ., ότι τα συγκεκριμένα ποσά δεν αποτελούσαν αμοιβή του για τις υπηρεσίες που παρείχε ή ήταν ποσά που δεν αφορούσαν τον ίδιο, τουναντίον αναφέρεται και στην ενδικοφανή προσφυγή το εύρημα του ελέγχου ότι οι καταθέτες ήταν πελάτες του προσφεύγοντα και τα ποσά κατατέθηκαν για εκπροσώπηση σε δίκη.

Επειδή, για τις καταθέσεις με α/α 14 ποσού 300€ στις 8-8-2013 στο, που είναι κοινός λογαριασμός του προσφεύγοντα με τη γυναίκα του, την κατάθεση με α/α 15 ποσού 1.300€ στις 1-4-2013 στο ίδιο IBAN και για την κατάθεση με α/α 16 ποσού 200€ στις 5-6-2013 στο ίδιο IBAN, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έλαβε ως αμοιβή μόνο 1.209€ και τα υπόλοιπα τα έδωσε ως μετρητά στον πελάτη του προς διευκόλυνσή του. Έχει εκδοθεί η ΑΠΥ με αριθμό/2013 καθαρού ποσού 983€ πλέον Φ.Π.Α. 226,09€, ήτοι συνολικού ποσού 1.209,09€. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν έλαβε όλο το ποσό ως αμοιβή, αλλά ότι μέρος του το επέστρεψε (σε άλλο πρόσωπο από τον καταθέτη) ως χρηματική διευκόλυνση, δεν αποδεικνύεται και απορρίπτεται ως αβάσιμος. Ο προσφεύγων δεν απέδειξε και δεν ισχυρίστηκε καν, τόσο στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή όσο και στο από 27-9-2019 συμπληρωματικό υπόμνημά του στη Δ.Ο.Υ., ότι τα συγκεκριμένα ποσά δεν αποτελούσαν αμοιβή

του για τις υπηρεσίες που παρείχε ή ήταν ποσά που δεν αφορούσαν τον ίδιο, τουναντίον αναφέρεται και στην ενδικοφανή προσφυγή το εύρημα του ελέγχου ότι τα ποσά κατατέθηκαν για εκπροσώπηση σε δίκη.

Επειδή, για την κατάθεση με α/α 17 ποσού 500€ στις 24-9-2013 στο, που είναι κοινός λογαριασμός του προσφεύγοντα με τη γυναίκα του και τον πατέρα του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επιπλέον ποσό (η διαφορά μεταξύ κατατεθειμένου ποσού και εκδοθέντος Α.Π.Υ.) το δαπάνησε σε κοινοποιήσεις σε τράπεζες και οδοιπορικά. Ο ανωτέρω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς ο προσφεύγων είναι υπόχρεος να εκδίδει Α.Π.Υ. για κάθε ποσό που λαμβάνει (έσοδο) και όχι μόνο για τα κέρδη του, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις. Τα έξοδα που καταβάλει συνυπολογίζονται, εφόσον πληρούνται οι προαναφερθείσες διατάξεις, στον υπολογισμό των καθαρών κερδών του, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος εισοδήματος. Ο προσφεύγων δεν απέδειξε και δεν ισχυρίστηκε καν, τόσο στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή όσο και στο από 27-9-2019 συμπληρωματικό υπόμνημά του στη Δ.Ο.Υ., ότι το συγκεκριμένο ποσό δεν αποτελούσε αμοιβή του για τις υπηρεσίες που παρείχε ή ήταν ποσό που δεν αφορούσε τον ίδιο, τουναντίον αναφέρεται και στην ενδικοφανή προσφυγή το εύρημα του ελέγχου ότι ο καταθέτης ήταν πελάτης του προσφεύγοντα και το ποσό κατατέθηκε για εκπροσώπηση σε δίκη.

Επειδή κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 1-10-2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 7-11-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- την επικύρωση των με αριθμό και/2019 πράξεων
- την τροποποίηση της με αριθμό/2019 πράξης κατά το ποσό του προστίμου που αφορά στην ανακριβή υποβληθείσα κατάσταση πελατών – προμηθευτών.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	881,74€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	885,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.766,74€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (πράξη/2019): 735,99€

Χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.	368,66€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	367,33€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	735,99€

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 (πράξη/2019): 904,88€

Ανακριβής δήλωση καταστάσεων πελατών προμηθευτών	0€
Ανακριβής έκδοση 3 Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 708,52€	600,00€
Μη έκδοση 1 Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.219,51€ πλέον Φ.Π.Α. 280,42€ (συνολικής αξίας 1.500€)	304,88€
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	904,88€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.