



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/01/2020

Αριθμός απόφασης: 105

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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

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

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

4. Την από 20/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. / / 2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της υπ' αριθμ. / / 2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ' αριθμ./...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, δ) της υπ' αριθμ./...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, ε) της υπ' αριθμ./...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2016 και στ) της υπ' αριθμ./...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και την από 09/05/2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από 20/09/2019 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **13.394,28 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο:

1. Δεν εξέδωσε τριάντα επτά (37) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών σε ισάριθμες περιπτώσεις συνολικής αξίας 10.362,14 ευρώ (καθαρής αξίας 8.424,41 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 1.937,73 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 4 παρ. 1, 3 και 23 και 9 παρ. 2 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

2. Δεν εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών, τον αριθμό των οποίων ο έλεγχος δεν μπορεί να προσδιορίσει, συνολικής αξίας 46.219,83 ευρώ (καθαρής αξίας 37.577,09 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 8.642,74 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 4 παρ. 1, 3 και 23 και 9 παρ. 2 του ν.

4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015.

β) Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **24.301,15 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι 16/10/2015. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος:

1. Δεν εξέδωσε είκοσι εννέα (29) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών σε ισάριθμες περιπτώσεις συνολικής αξίας 8.248,73 ευρώ (καθαρής αξίας 6.706,21 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 1.542,52 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 4 παρ. 1, 3 και 23 και 9 παρ. 2 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

2. Δεν εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών, τον αριθμό των οποίων ο έλεγχος δεν μπορεί να προσδιορίσει, συνολικής αξίας 83.891,69 ευρώ (καθαρής αξίας 68.204,62 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 15.687,07 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 4 παρ. 1, 3 και 23 και 9 παρ. 2 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

γ) Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.750,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι 16/10/2015. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε από 01/01/2015 έως 16/10/2015 δεκαεννέα (19) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών σε ισάριθμες περιπτώσεις συνολικής αξίας 5.600,00 ευρώ (καθαρής αξίας 4.552,80 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 1.047,20 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

δ) Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **3.189,40 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την περίοδο 17/10/2015 έως 31/12/2015:

1. Δεν εξέδωσε οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών σε ισάριθμες περιπτώσεις συνολικής αξίας 2.680,00 ευρώ (καθαρής αξίας 2.178,84 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 501,16 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

2. Δεν εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών, τον αριθμό των οποίων ο έλεγχος δεν μπορεί να προσδιορίσει, συνολικής αξίας 31.432,60 ευρώ (καθαρής αξίας 25.554,96 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 5.877,64 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 4 παρ. 1, 3 και 23 και 9 παρ. 2 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

ε) Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **288,78 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων:

1. Κατά την περίοδο 01/01/2016 έως 24/07/2016 δεν εξέδωσε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών σε ισάριθμες περιπτώσεις συνολικής αξίας 411,58 ευρώ (καθαρής αξίας 334,02 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 77,56 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

2. Από 25/07/2016 έως 31/12/2016 δεν εξέδωσε ένα (2) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών σε ισάριθμες περιπτώσεις συνολικής αξίας 300,00 ευρώ (καθαρής αξίας 241,93 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 58,07 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

στ) Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **250,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω το φορολογικό έτος δεν εξέδωσε επτά (7) φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για αμοιβές που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων, με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών σε ισάριθμες περιπτώσεις συνολικής αξίας 966,70 ευρώ (καθαρής αξίας 779,57 ευρώ + Φ.Π.Α. 23% 187,13 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 09/05/2019 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, που διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με το υπ' αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ./...../2019 έγγραφο, προκειμένου η τελευταία, ως αρμόδια Υπηρεσία, να προβεί στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. εισερχ. πρωτ. στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ΕΜΠ/...../2018 πληροφορικό δελτίο για διερεύνηση καταγγελιών σε βάρος του προσφεύγοντος και, συνεπεία αυτού, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της παραπάνω Υπηρεσίας οι με αριθμ./...../2018 (γενική εντολή) και/...../2018 εντολές ελέγχου-έρευνας για έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων και διαπίστωση τυχόν αδήλωτου

εισοδήματος και προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, σε σχέση και με την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Στα πλαίσια του ελέγχου έγινε άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος και επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών κατά τα έτη 2013-2017 και, αφού λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί και αιτιάσεις του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι αποτελούν αμοιβές του που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών:

A. για τη ΧΡΗΣΗ 2013

- i) 37 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 10.362,14 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 37 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 8.424,41 ευρώ
- ii) ανώνυμες καταθέσεις συνολικού ποσού 46.219,83 ευρώ, δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδων καθαρής αξίας 37.577,09 ευρώ

B. για το ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

- i) 29 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 8.248,73 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 29 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 6.706,21 ευρώ
- ii) ανώνυμες καταθέσεις συνολικού ποσού 83.891,69 ευρώ, δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδων καθαρής αξίας 68.204,62 ευρώ

Γ. για το ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

- i) 27 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 8.280,00 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 27 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 6.731,64 ευρώ
- ii) ανώνυμες καταθέσεις συνολικού ποσού 25.554,96 ευρώ, δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδων καθαρής αξίας 25.554,96 ευρώ

Δ. για το ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

- i) 6 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 711,58 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 6 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 575,95 ευρώ

Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

- i) 7 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 966,70 ευρώ, δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 6 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 779,57 ευρώ,

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ουσία αβάσιμη και αναπόδεικτη η κρίση της φορολογικής αρχής ότι οι ένδικες πιστώσεις αποτελούν ακαθάριστο έσοδο από την δραστηριότητά του παροχής υπηρεσιών για την τήρηση λογιστικών βιβλίων.
- Ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι οι ένδικες πιστώσεις και διαφορές που εντοπίζει δεν είναι αιτιολογημένες. Οι ένδικες πιστώσεις δικαιολογούνται πλήρως και αφορούν ιδίως ποσά που έλαβε για εξυπηρέτηση πελατών του για πληρωμή υποχρεώσεών τους. Τα ποσά αυτά δεν πληρούν ούτε τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος ούτε του εσόδου από

επαγγελματική του δραστηριότητα και καμία κύρωση δεν πρέπει να επιβληθεί σε βάρος του για τις πιστώσεις αυτές.

Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ / 31-12-2019 Υπόμνημά του ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας αντίγραφο της αίτησής που έχει υποβάλει στην (κατάστημα) για την έκδοση και παράδοση αναλυτικής κατάστασης του λογαριασμού του με αριθμό, χωρίς να προσκομίσει μέχρι σήμερα κανένα άλλο στοιχείο.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 21 παρ 4. του ν. 4172/2013** *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»: *«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:*

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε

αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.
3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

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

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

.....».

Επειδή στο άρθρα 1, 6 και 7 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ίσχυε για τις χρήσεις 2013 και 2014, ορίζονται:

«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 6

Τιμολόγηση Συναλλαγών

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

.....

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία

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.

.....

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

.....

β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

.....»

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«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.

.....

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 σύμφωνα με το **άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 4308/2014**: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 11 του ν. 4308/2014**:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

.....»

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.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 13 του ν. 4308/2014**

«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 σύμφωνα με την **υπ' αριθμ. 886/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ**:

«Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης

ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών –Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας –Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών –Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του ν. 2690/1999**:

- «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.»

Επειδή περαιτέρω, στις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

- «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«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 στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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, από τον έλεγχο καταλογίστηκαν οι παρακάτω παραβάσεις μη έκδοσης στον προσφεύγοντα ανά ελεγχόμενη χρήση:

A. ΧΡΗΣΗ 2013

1. Για τις παρακάτω τριάντα επτά (37) ονομαστικές καταθέσεις:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	Φ.Π.Α 23%
1	11/01/2013	92,83	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	75,47	17,36
2	14/01/2013	225,48	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	183,31	42,17
3	15/01/2013	239,46	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	194,68	44,78
4	18/01/2013	178,87	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	145,42	33,45
5	25/01/2013	60,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	48,78	11,22
6	25/01/2013	600,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	487,80	112,20
7	28/01/2013	60,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	48,78	11,22
8	29/01/2013	30,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	24,39	5,61
9	13/03/2013	1.000,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	813,00	187,00
10	12/04/2013	240,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	195,12	44,88
11	23/04/2013	350,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	284,55	65,45
12	26/04/2013	60,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	48,78	11,22
13	13/05/2013	200,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	162,60	37,40
14	15/05/2013	200,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	162,60	37,40
15	28/05/2013	200,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	162,60	37,40
16	05/07/2013	120,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	97,56	22,44
17	22/07/2013	60,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	48,78	11,22
18	04/08/2013	200,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	162,60	37,40
19	13/08/2013	260,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	211,38	48,62
20	13/08/2013	320,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	260,16	59,84

21	14/08/2013	50,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	40,65	9,35
22	16/08/2013	180,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	146,34	33,66
23	22/08/2013	125,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	101,62	23,38
24	17/09/2013	50,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	40,65	9,35
25	20/09/2013	300,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	243,90	56,10
26	25/09/2013	2.000,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	1.626,01	373,99
27	08/10/2013	800,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	650,40	149,60
28	21/10/2013	60,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	48,78	11,22
29	23/10/2013	250,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	203,25	46,75
30	31/10/2013	400,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	325,20	74,80
31	31/10/2013	120,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	97,56	22,44
32	31/10/2013	70,50	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	57,31	13,19
33	15/11/2013	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
34	28/11/2013	110,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	89,43	20,57
35	06/12/2013	30,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	24,39	5,61
36	17/12/2013	620,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	504,06	115,94
37	19/12/2013	400,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	325,20	74,80
	ΣΥΝΟΛΟ	10.362,14					8.424,41	1.937,73

2. Για ανώνυμες καταθέσεις συνολικού ποσού 46.219,83 ευρώ, μέσω των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 37.577,09 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α. 8.642,74 ευρώ).

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

1. Για τις παρακάτω είκοσι εννέα (29) ονομαστικές καταθέσεις:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	Φ.Π.Α 23%
1	22/01/2014	300,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	243,90	56,10
	21/02/2014	37,63				ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	30,59	7,04
2			.....	.....	.....			
3	12/03/2014	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
4	30/04/2014	541,10	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	439,91	101,19
5	07/05/2014	105,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	85,36	19,64

								
6	09/05/2014	60,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	48,78	11,22
7	22/05/2014	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
8	10/06/2014	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
9	23/06/2014	240,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	195,12	44,88
10	08/07/2014	105,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	85,36	19,64
11	09/07/2014	2.000,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	1.626,01	373,99
12	04/08/2014	150,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	121,95	28,05
13	05/08/2014	120,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	97,56	22,44
14	12/08/2014	500,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	406,50	93,50
15	04/09/2014	30,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	24,39	5,61
16	09/09/2014	1.000,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	813,00	187,00
17	11/09/2014	50,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	40,65	9,35
18	16/09/2014	120,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	97,56	22,44
19	03/10/2014	30,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	24,39	5,61
20	13/10/2014	50,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	40,65	9,35
21	14/10/2014	50,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	40,65	9,35
22	16/10/2014	1.000,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	813,00	187,00
23	27/10/2014	400,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	325,20	74,80
24	29/10/2014	250,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	203,25	46,75
25	30/10/2014	40,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	32,52	7,48
26	31/10/2014	30,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	24,39	5,61
27	13/11/2014	500,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	406,50	93,50
28	08/12/2014	40,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	35,52	7,48
29	09/12/2014	200,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	162,60	37,40
	ΣΥΝΟΛΟ	8.248,73					6.706,21	1.542,52

2. Για ανώνυμες καταθέσεις συνολικού ποσού 83.891,69 ευρώ, μέσω των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 68.204,62 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α. 15.687,07 ευρώ).

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

1. Για τις παρακάτω είκοσι επτά (27) ονομαστικές καταθέσεις:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	Φ.Π.Α 23%
ΑΠΟ 01/01/2015 ΕΩΣ 16/10/2015								

1	16/01/2015	700,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	569,10	130,90
2	16/01/2015	180,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	146,34	33,66
3	22/01/2015	240,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	195,12	44,88
4	05/02/2015	40,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	32,52	7,48
5	06/03/2015	120,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	97,56	22,44
6	10/03/2015	40,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	32,52	7,48
7	02/04/2015	60,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	48,78	11,22
8	23/04/2015	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
9	23/04/2015	950,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	772,35	177,65
10	14/05/2015	80,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	65,04	14,96
11	17/06/2015	120,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	97,56	22,44
12	25/06/2015	630,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	512,19	117,81
13	12/08/2015	500,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	406,50	93,50
14	12/08/2015	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
15	08/09/2015	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
16	15/09/2015	500,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	406,50	93,50
17	16/09/2015	500,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	406,50	93,50
18	25/09/2015	140,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	113,82	26,18
19	16/10/2015	500,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	406,50	93,50
ΑΠΟ 17/10/2015								
20	06/11/2015	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
21	19/11/2015	500,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	406,50	93,50
22	01/12/2015	80,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	65,04	14,96
23	10/12/2015	50,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	40,65	9,35
24	10/12/2015	100,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
25	15/12/2015	1.000,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	813,00	187,00
26	17/12/2015	450,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	365,85	84,15
27	31/12/2015	400,00	.....	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	325,20	74,80
	ΣΥΝΟΛΟ	8.280,00					6.731,64	1.548,36

2. Για ανώνυμες καταθέσεις συνολικού ποσού 31.342,60 ευρώ, μέσω των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 25.554,96 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α. 5.877,64 ευρώ).

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Για τις παρακάτω έξι (6) ονομαστικές καταθέσεις:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	Φ.Π.Α (1/1/16- 31/5/16:23% και 1/6/16- 31/12/16: 24%)
1	07/01/2016	80,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	65,04	14,96
2	19/01/2016	100,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	81,30	18,70
3	17/05/2016	141,58	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	115,10	26,48
4	16/06/2016	90,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	72,58	17,42
5	02/11/2016	50,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	40,32	9,68
6	28/11/2016	250,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	201,61	48,39
	ΣΥΝΟΛΟ	711,58					575,95	135,63

Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Για τις παρακάτω επτά (7) ονομαστικές καταθέσεις:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΠΥ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	Φ.Π.Α 24%
1	28/03/2017	200,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	161,29	38,71
2	21/04/2017	15,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	12,09	2,91
3	26/04/2017	350,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	282,25	67,75
4	26/04/2017	100,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	80,64	19,36
5	06/07/2017	75,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	60,48	14,52
6	16/11/2017	26,70	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	21,53	5,17
7	22/11/2017	200,00	.....	.....	..	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	161,29	38,71
	ΣΥΝΟΛΟ	966,70					779,57	187,13

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν κατά εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, με πλημμελή έρευνα και αιτιολογία και κατά κακή εκτίμηση των αποδείξεων και των στοιχείων, καθώς η φορολογική αρχή απλώς θεωρεί, χωρίς να αιτιολογήσει και να αποδείξει επαρκώς, ότι τα ένδικα ποσά που ανευρέθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του αποτελούν περιουσιακή προσαύξηση αγνώστου πηγής και, συνακόλουθα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ και άρθρου 23 Ν. 4174/2013, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και δη υπηρεσιών λογιστή. Η φορολογική αρχή, συνεπώς, στηρίζεται αποκλειστικά σε πιθανολόγηση, συσχετίζοντας

συμπερασματικά - και όχι βάσει συγκεκριμένων στοιχείων - τα ποσά που έχουν κατατεθεί στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, από αυτόν τον ίδιο ή από τρίτους, με παροχές επαγγελματικών υπηρεσιών και με μόνο κατ' ουσία ισχυρισμό, ότι ο δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή των καταθέσεων αυτών, αντιστρέφοντας ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης κατά παράβαση της νομοθεσίας περί φορολογικών στοιχείων. Επιπρόσθετα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ένδικες πιστώσεις δικαιολογούνται πλήρως και αφορούν ποσά που έλαβε για εξυπηρέτηση πελατών του για πληρωμή υποχρεώσεών τους.

Επειδή, όσον αφορά τις περιπτώσεις των ονομαστικών καταθέσεων, αυτές αφορούν πελάτες του προσφεύγοντος, γεγονός το οποίο και ο ίδιος ο προσφεύγων παραδέχεται με την ενδικοφανή του προσφυγή. Συνεπώς η ύπαρξη πελατειακής σχέσης μεταξύ του προσφεύγοντος και των καταθετών, και δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο, κάποιο στοιχείο που να αιτιολογεί επαρκώς την πηγή των καταθέσεων, θεμελιώνει ότι οι εν λόγω καταθέσεις-πληρωμές προς τον προσφεύγοντα έγιναν στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας ως λογιστή. Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ότι οι ένδικες πιστώσεις δικαιολογούνται πλήρως και αφορούν ποσά που έλαβε για εξυπηρέτηση πελατών του για πληρωμή υποχρεώσεών τους, ο έλεγχος, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 09/05/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, έχει κάνει αποδεκτούς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου για πληρωμή υποχρεώσεων πελατών του μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών σε όσες περιπτώσεις είχε τη δυνατότητα να επιβεβαιώσει τις συναλλαγές αυτές, ενώ για τις υπόλοιπες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή ωστόσο, όσον αφορά τις μη ονομαστικές καταθέσεις, η φορολογική αρχή δεν θεμελίωσε την κρίση της σε γεγονότα που να στοιχειοθετούν τυχόν παρασχεθείσες υπηρεσίες του προσφεύγοντος προς τους καταθέτες των εν λόγω ποσών και ως εκ τούτου δεν απέδειξε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τον καταλογισμό παραβάσεων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Άλλωστε, οι πιστώσεις των επίμαχων ποσών σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ακόμα και αν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, δε δημιουργούν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εφόσον δεν τεκμηριωθεί από τον έλεγχο τυχόν υφιστάμενη επαγγελματική σχέση και παροχή υπηρεσίας για την οποία καταβλήθηκε αμοιβή. Επομένως, οι παραβάσεις που καταλογίστηκαν από την φορολογική αρχή για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση των ανώνυμων καταθέσεων είναι αβάσιμες και αναπόδεικτες και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου πρέπει ως προς το σκέλος αυτό να τροποποιηθούν. Επιπροσθέτως, λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για τα εν λόγω ποσά δεν αποδείχτηκε ότι προέρχονται από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, ωστόσο, δεν προέκυψε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, κρίνεται ότι δεν αιτιολογούνται και ως εκ τούτου συνιστούν προσαύξηση

περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι καταθέσεις που αποτελούν αμοιβές του που εισπράχθηκαν για παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών βιβλίων με κατάθεση μετρητών και πίστωση τραπεζικών λογαριασμών, για τις οποίες δεν εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα φορολογικό στοιχείο διαμορφώνονται ως εξής:

A. για τη ΧΡΗΣΗ 2013

37 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 10.362,14 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 37 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 8.424,41 ευρώ

B. για το ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

29 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 8.248,73 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 29 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 6.706,21 ευρώ

Γ. για το ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

27 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 8.280,00 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 27 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 6.731,64 ευρώ

Δ. για το ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

6 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 711,58 ευρώ δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 6 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 575,95 ευρώ

Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

7 ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού 966,70 ευρώ, δια των οποίων στοιχειοθετείται παράβαση μη έκδοσης 6 φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 779,57 ευρώ.

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«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.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή στο άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε μέχρι 16/10/2015, ορίζεται:

«1. 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.

2. 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 στο άρθρο 58Α ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

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

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

.....»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης από 20/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, την επικύρωση των υπ' αριθμ./...../2019,/...../2019 και/...../2019 πράξεων και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./...../2019,/...../2019 και/...../2019 πράξεων ως κάτωθι:

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

Α) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν	Καθαρή αποκρυβείσα αξία συναλλαγών	Πρόστιμο αρ. 5 παρ. 8 α' ν.2523/97	Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3 ν.4337/15
37 Α.Π.Υ.	8.424,41	12.000,00	4.000,00

Σύνολο προστίμου	4.000,00
-------------------------	-----------------

Β) Φορολογικό έτος 2014

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν	Αξία συναλλαγών με το Φ.Π.Α.	Καθαρή αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1θ & 2γ ν.4174/13
29 Α.Π.Υ.	8.424,41	6.706,21	1.542,52	7.250,00
Σύνολο προστίμου				7.250,00

Γ) Φορολογικό έτος 2015

- 01/01/2015-16/10/2015**

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν	Αξία συναλλαγών με το Φ.Π.Α.	Καθαρή αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1θ & 2γ ν.4174/13
19 Α.Π.Υ.	5.600,00	4.552,80	1.047,20	4.750,00
Σύνολο προστίμου				4.750,00

- 17/10/2015-31/12/2015**

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν	Συνολική αξία συναλλαγών	Καθαρή αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο αρ. 58Α ν.4174/13
8 Α.Π.Υ.	2.680,00	2.178,84	501,16	250,58
Σύνολο προστίμου				250,58

Δ) Φορολογικό έτος 2016

- 01/01/2016-24/07/2016**

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν	Συνολική αξία συναλλαγών	Καθαρή αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο αρ. 58Α ν.4174/13
4 Α.Π.Υ.	411,58	334,02	77,56	38,78
Σύνολο προστίμου				38,78

- 25/07/2016-31/12/2016**

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν	Αξία συναλλαγών με το Φ.Π.Α.	Καθαρή αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1θ & 2γ ν.4174/13
2 Α.Π.Υ.	300,00	241,93	58,07	250,00

Σύνολο προστίμου	250,00
-------------------------	---------------

Ε) Φορολογικό έτος 2017

Στοιχεία που δεν εκδόθηκαν	Αξία συναλλαγών με το Φ.Π.Α.	Καθαρή αξία συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α.	Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1θ & 2γ ν.4174/13
7 Α.Π.Υ.	966,70	779,57	187,13	250,00
Σύνολο προστίμου				250,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.