



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 06/11/2017

Αριθμός Απόφασης: 5718

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 ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 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)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση 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 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 06/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός, Τ.Κ. 10678, κατά των υπ' αριθμ.,και/2017 Οριστικών Προσδιορισμών Προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τους υπ' αριθμ.,και/2017 Οριστικούς Προσδιορισμούς Προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την από 09/12/2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. της ως άνω Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τον υπ' αριθμ./2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου, του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 2007, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 5,303,26 €, επειδή (κατά τον έλεγχο) διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

A. 1) Δεν εξέδωσε ενενήντα έξι (96) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, κάτω των 1.200,00€ συνολικής αξίας 20.598,59€ ($17.309,74 \times 19\% = 3.288,85$ Φ.Π.Α.), κατά παράβαση του άρθρου 13§1,2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 2§1 του ιδίου.

A. 2) Δεν εξέδωσε μία (1) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, αξίας εκάστης άνω των 1.200,00€ και συνολικής αξίας 1.998,80€ ($1.679,67 \times 19\% = 319,13$ Φ.Π.Α.), κατά παράβαση του άρθρου 13§1,2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 2§1 του ιδίου.

B) Εξέδωσε ανακριβώς δέκα (10) Α.Π.Υ. αξίας εκάστης κάτω των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 2.292,50 ($1.926,47 \times 19\%$ ΦΠΑ 366,03), κατά παράβαση του άρθρου 13§1,2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 2§1 του ιδίου.

2. Με τον υπ' αριθμ./2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου, του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 2008, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3.906,67 €, επειδή (κατά τον έλεγχο) διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

A) Δεν εξέδωσε εκατόν εξήντα δύο (162) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, αξίας εκάστης κάτω των 1.200,00€ και συνολικής αξίας 41.502,006 ($34.875,63 \times 19\% = 6.626,37$ Φ.Π.Α.), κατά παράβαση του άρθρου 13§1,2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 2§1 του ιδίου.

B) Εξέδωσε ανακριβώς πέντε (5) Α.Π.Υ. αξίας εκάστης κάτω των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 896,50€ ($753,37 \times 19\%$ Φ.Π.Α. 143,14), κατά παράβαση του άρθρου 13§1,2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 2§1 του ιδίου.

3. Με τον υπ' αριθμ./2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 2009, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3711,34 €, επειδή (κατά τον έλεγχο) διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

A) Δεν εξέδωσε εκατόν εξήντα έξι (-156) Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, αξίας εκάστης κάτω των 1.200,00€ και συνολικής αξίας 39.966,00€ ($33.584,87 \times 19\% = 6.381,13$ Φ.Π.Α.), κατά παράβαση του άρθρου 13§1,2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 2§1 του ιδίου.

Β) Εξέδωσε ανακριβώς τέσσερις (4) Α.Π.Υ. αξίας εκάστης κάτω των 1.200,00€ και με συνολική αξία ανακρίβειας 832,00€ ($699,16 \times 19\% = \Phi.Π.Α. 132,84$), κατά παράβαση του άρθρου 13§1,2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 και 2§1 του ιδίου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 09/12/2016 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ., της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ./10-05-2016 εντολής ελέγχου, αφορμή της οποίας απετέλεσε η υπ' αριθμόν ΑΒΜ ΕΟΕ/2016 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος σε εκτέλεση της οποίας, διαβιβάστηκε CD προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών με τα τραπεζικά δεδομένα της προσφεύγουσας, προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι:

1. Η ανωτέρω επιβολή προστίμων για διαχειριστικές περιόδους πέραν της πενταετίας είναι μη νόμιμη, έχουσα υποκύψει στη σχετική παραγραφή και ειδικότερα:

Η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, η οποία θεσπίζει ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος.

Ως προς τις καταθέσεις φορολογούμενου σε ημεδαπές τράπεζες, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας διαθέτει βάσει της διάταξης του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε., τη δυνατότητα να ζητεί από κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πληροφορίες για τις τραπεζικές καταθέσεις του φορολογούμενου, αίροντας κατ' αυτό τον τρόπο το τραπεζικό απόρρητο, μέσα στην πενταετή παραγραφή του δικαιώματος του. Κατά συνέπεια, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου στις ημεδαπές τράπεζες ευρίσκονταν ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου ή, τουλάχιστον, ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε ανά πάσα στιγμή να λάβει γνώση αυτών. Για τον λόγο αυτό, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως στοιχεία τα οποία δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο έφορος κατά τον αρχικό έλεγχο ή την αρχική φορολογική εγγραφή. Ως εκ τούτου, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου, ανεξαρτήτως του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής.

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές, ότι από τη στιγμή που ο έλεγχος στηρίχθηκε **αποκλειστικά** στις τραπεζικές καταθέσεις και συναλλαγές, ήτοι σε στοιχεία γνωστά και των οποίων ανά πάσα

στιγμή μπορούσε να λάβει γνώση, δεν είναι δυνατή η επιβολή τόσο φόρου εισοδήματος, όσο και προστίμου πέραν της πενταετίας.

2. Από κανένα στοιχείο του ελέγχου δεν προέκυψε, ότι οι τραπεζικές συναλλαγές αποτελούν εισόδημα που αποκρύβει, αντίθετα όλες αυτές οι συναλλαγές δεν αποτελούν εισόδημα και κακώς επεβλήθησαν τα πρόστιμα, διότι δεν υπήρχε υποχρέωση εκδόσεως αποδείξεων για τραπεζικές συναλλαγές που δεν υπάγονται στο πεδίο της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

Το γεγονός αυτό ενισχύεται και αποδεικνύεται από το γεγονός, ότι ουδείς των καταθετών που αναφέρονται δεν ζήτησε απόδειξη για τις συναλλαγές αυτές και ουδείς προέβη σε καταγγελία για μη έκδοση απόδειξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.13 παρ.1 ,2,και 3του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:**

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση

2.Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 περ. ζ' και παρ. 5 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:

.....
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.

.....
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, σύμφωνα με το αρθ.5 παρ. 2 α' του Ν.2523/97 ορίζεται ότι :

«Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α).....

β) 2.α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

(Οι υποπερ. αα', αβ' και αγ' της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 αντικαταστάθηκαν ως άνω με την παρ. 1 του άρθρου 75 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.04.2010) και οι νέες διατάξεις, σύμφωνα με την περ. ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου, έχουν εφαρμογή για παραβάσεις που διαπράττονται από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσής του στο ΦΕΚ (23.4.2010), **δηλαδή από 01.06.2010. Οι αντικατασταθείσες διατάξεις είχαν ως εξής: «α.α.α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.»**)»

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.5 παρ. 8 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι :

«8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..»

Επειδή, σύμφωνα με το **αρθ.5 παρ10 α΄ του Ν.2523/97 :**

α) «.....Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1»

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94, η κοινοποίηση φύλλου Ελέγχου (κατά τις διατάξεις του άρ. 69) δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)..... γ», (η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚΑ ' 276/22.12.2006).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ'αρ. 327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. *".....ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (Στε 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (Στε 2985-88/81) "*.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, εν προκειμένω, εστάλη στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, από το Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η υπ' αριθμόν ΑΒΜ ΕΟΕ/2016 Παραγγελία που αφορά την προσφεύγουσα και με την οποία δόθηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. εντολή διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου. Η παραγγελία αυτή περιείχε συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εις γνώσιν της αρμόδιας φορολογικής αρχής με το ως άνω έγγραφο και ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών είχε το δικαίωμα να εκδώσει το φύλλο ελέγχου, βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων έως την 31-12-2017, ήτοι μετά την πάροδο δεκαετίας. Συνεπώς, η Διοίκηση ενήργησε εντός των χρονικών ορίων που θέτει ο νόμος, ήτοι εντός της δεκαετίας, και σε καμία περίπτωση η απαίτηση του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Ως εκ τούτου, αυτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές αυτές αφορούν στην επαγγελματική της δραστηριότητα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: *«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, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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.»*

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 886/2016 ΣτΕ επταμ. «Επιβολή κυρώσεων – Βάρος απόδειξης – Έμμεση απόδειξη – Παράβαση (Κ.Β.Σ.) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Πλάσμα δικαίου άρ. 48 παρ. 3 ΚΦΕ περί υπαγωγής εισοδήματος άγνωστης πηγής ή αιτίας στη φορολογία εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα»:

«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 ελεύθεριου 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 επαγγελμάτων, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελεύθεριου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.»

Επειδή, από τον έλεγχο καταλογίστηκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

- Για το έτος **2007** επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο:
Α. Ποσού 3.349,92 € για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 96 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200 € συνολικού ποσού καταθέσεων

20.598,59 € και 1 περίπτωση ονομαστικής κατάθεσης άνω των 1.200€ συνολικού ποσού 1.998,80 €.

B. Ποσού 1.953,34 € για ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 10 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200 € συνολικού ποσού ανακρίβειας 2.292,50 €.

- Για το έτος **2008** επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο:

A. Ποσού 2.930,00 € για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 162 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200 € συνολικού ποσού καταθέσεων 41.502,00 €.

B. Ποσού 976,67 € για ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 5 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200 € συνολικού ποσού ανακρίβειας 896,50 €.

- Για το έτος **2009** επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο:

A. Ποσού 2.930,00 € για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 166 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200 € συνολικού ποσού καταθέσεων 39.966,00 €.

B. Ποσού 781,34 € για ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε 4 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200 € συνολικού ποσού ανακρίβειας 832,00 €.

Επειδή, ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι η είσπραξη των ως άνω ποσών των περιπτώσεων A αποτελεί αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας της προσφεύγουσας, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων στην προσφεύγουσα παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με την ειδικότητα αυτής ως «γραφείο εύρεσης προσωρινής απασχόλησης για την παροχή ιατρικού προσωπικού», γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό.

Τα εν λόγω ποσά ακόμα και αν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, το γεγονός αυτό από μόνο του δεν δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όσον αφορά τις ως άνω περιπτώσεις B, το γεγονός ότι έχουν εκδοθεί αποδείξεις μικρότερης αξίας από το κατατεθέν ποσό, αποδεικνύει ότι οι ως άνω καταθέσεις σχετίζονται με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας και ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκαν τα πρόστιμα ως προς το σκέλος αυτό.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 06/06/2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, ΑΦΜκαι την τροποποίηση των με υπ'αριθ.,**και**/25-04-2017 προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, χρήσεων 2007 έως 2009 αντίστοιχα, ως κάτωθι:

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

1.Υπ'αριθμ./25-04-2017 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007:

$ΒΑΣ\ ΥΠ\ 1\ (586,00) \times \Sigma B1\ 586,00 \times 10 = 5.860,00/3 = \mathbf{1.953,34\ \epsilon\upsilon\rho\acute{\omega}}$

2.Υπ'αριθμ./25-04-2017 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008:

$ΒΑΣ\ ΥΠ\ 1\ (586,00) \times \Sigma B1\ 586,00 \times 5 = 2.930,00/3 = \mathbf{976,67\ \epsilon\upsilon\rho\acute{\omega}}$

3.Υπ'αριθμ./25-04-2017 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009:

$ΒΑΣ\ ΥΠ\ 1\ (586,00) \times \Sigma B1\ 586,00 \times 4 = 2.344,00/3 = \mathbf{781,34\ \epsilon\upsilon\rho\acute{\omega}}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.