



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 20/02/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **547**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **«. . του» – Α.Φ.Μ.**, φυσικό πρόσωπο επιτηδευματία με κύρια δραστηριότητα εργασίες και διεύθυνση έδρας στο Τ.Κ. κατά: α) της με αριθμό/.....-**09-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, β) της με αριθμό/...../.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, γ) της με αριθμό/...../.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, δ) της με αριθμό/...../.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, ε) της με αριθμό/...../.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 και στ) της με αριθμό/...../.....-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

-Με την υπ' αριθμ. ../.../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2006 δεν προέκυψε φόρος για καταβολή εις βάρος του προσφεύγοντος.

-Με την υπ' αριθμ./...../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.626,42 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.551,70 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 21.178,12 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 39.548,64 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 47.458,37 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 87.007,01 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 18.407,52 €, πλέον πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης ύψους 111,76 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 22.223,14 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 40.742,42 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 47.394,30 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 56.873,16 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 103.381,25 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικ. έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 196,80 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 236,16 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 432,96 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2005-2010 από την Δ.Ο.Υ. ..., με βάση τα άρθρα 66, 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α/-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./...2016 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθμ./.....-2013 εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (αριθμός υπόθεσης/.....2011) του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΠΔ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ

ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΘΡΑΚΗΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.), η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το με αριθ. πρωτ.-2013 έγγραφο.

Ο έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης διενεργήθηκε με αφορμή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του και έλαβαν αριθμό-2010 του πληροφοριακού συστήματος ICIS, σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων διέπραξε πράξεις-αδικήματα μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2011 εντολή ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. και στη συνέχεια ζητήθηκε άρση του τραπεζικού απόρρητου του προσφεύγοντος για τις χρήσεις από το 2005 έως και το 2010, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ 85/2005 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 88 του Ν. 3842/2010, προκειμένου να διαπιστωθεί η τυχόν προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος.

Με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ-2010 έγγραφο του το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης ζήτησε από την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών να του γνωρίσουν άμεσα το περιεχόμενο και την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών, χρηματοπιστωτικών - επενδυτικών προϊόντων που τηρούνται σε υποκαταστήματα και θυγατρικές των ημεδαπών Πιστωτικών Ιδρυμάτων από 01-01-2005 έως την 08-12-2010 στους οποίους εμφανίζεται ο προσφεύγων ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος.

Από τις έγγραφες απαντήσεις των τραπεζών-μελών προέκυψε ότι, ο προσφεύγων τηρούσε σε δύο μόνο τράπεζες και συγκεκριμένα στην Τράπεζα της Ελλάδος και στην Α.Ε τραπεζικούς λογαριασμούς και χρεόγραφα. Η Τράπεζα απέστειλε αντίγραφα των κινήσεων λογαριασμών για το χρονικό διάστημα από 01-01-2005 έως 05-04-2011 και η Α.Ε για το χρονικό, διάστημα από 01-01-2005 έως και 08-12-2010.

Επίσης, η Τράπεζα -, απέστειλε το περιεχόμενο καθώς και την κίνηση του τηρούμενου σε αυτή λογαριασμού, δικαιούχος του οποίου είναι η σύζυγος του προσφεύγοντος ΤΟΥ

Οι λογαριασμοί τους οποίους επεξεργάστηκε το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης είναι οι εξής:

..... ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

Λογαριασμός

ΤΡΑΠΕΖΑ –..... BANK:

Λογαριασμός ταμειυτηρίου

Δικαιούχος η σύζυγος του προσφεύγοντος

..... **A.E**

Λογαριασμός

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης με την υπ' αριθμ./2011 έκθεση κατάσχεσης προέβη σε κατάσχεση των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων από τον προσφεύγοντα.

Από την επεξεργασία των παραπάνω τραπεζικών λογαριασμών από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης προέκυψε ότι για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα, γίνονται καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, επιταγών, μεταφορών από λογαριασμούς και ως προϊόντα εντολών, σε λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων σε αυτές, είτε από τρίτους, τα στοιχεία των οποίων ταυτοποιήθηκαν, είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και συγγενικό του πρόσωπο, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη.

Περαιτέρω για το χρονικό διάστημα από 01-01-2005 έως 21-04-2008, χρονικό διάστημα πριν από την δήλωση έναρξης επιτηδεύματος τού προσφεύγοντος, προκύπτει ότι σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονται καταθέσεις από τρίτους τα στοιχεία των οποίων ταυτοποιήθηκαν και συμπίπτουν με τα στοιχεία των καταθετών του χρονικού διαστήματος από 22-04-2008, ημέρα έναρξης εργασιών και εντεύθεν. Από το παραπάνω γεγονός, ότι δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα προ ενάρξεως εργασιών κα μετά ενάρξεως εργασιών, υπάρχουν καταθέσεις στους λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων από ίδια άτομα, τα στοιχεία των οποίων ταυτοποιήθηκαν, και ο έλεγχος έκρινε ότι οι καταθέσεις-πιστώσεις που γίνονται πριν την ημερομηνία έναρξης εργασιών συνιστούν εισόδημα προερχόμενο και αυτό από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Συνεπώς, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δήλωσε εκπρόθεσμα, (στη χρήση 2008), την έναρξη άσκησης της δραστηριότητας του εμπειροτέχνη εργολάβου, δραστηριότητα την οποία ασκούσε από το 2005, έτος που όφειλε να προβεί στη αντίστοιχη δήλωση έναρξης εργασιών.

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης έκρινε ότι το σύνολο των πρωτογενών-αρχικών καταθέσεων-πιστώσεων, από τις οποίες κατόπιν της επεξεργασίας της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και αφού εξαίρεσε πιστώσεις προερχόμενες από μεταφορές από άλλους λογαριασμούς του ελεγχόμενου, πιστωτικούς τόκους, δάνεια και λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, συνιστούν εισόδημα προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Όσον αφορά τον τηρούμενο απλό τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου της Τραπέζης - με αριθμό και δικαιούχο τη σύζυγο του προσφεύγοντος, από την περαιτέρω επεξεργασία προέκυψε ότι για το χρονικό διάστημα από 27-10-2009, ημερομηνία ανοίγματος του λογαριασμού έως και 30-06-2012, γίνονται καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών-επιταγών, είτε από τρίτους, τα στοιχεία των οποίων ταυτοποιήθηκαν, είτε από την ίδια την δικαιούχο και συγγενικό της πρόσωπο. Το σύνολο αυτό των πρωτογενών-αρχικών καταθέσεων-πιστώσεων, κατόπιν της επεξεργασίας της κίνησης του ανωτέρω τραπεζικού λογαριασμού, κρίθηκε ότι αφορούν εισόδημα προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο, αφενός των καταθέσεων-πιστώσεων που το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης προσδιόρισε ως εισόδημα προερχόμενο από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, κατόπιν της επεξεργασίας της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και αφετέρου, των δεδομένων των τηρούμενων φορολογικών βιβλίων και των εκδοθέντων στοιχείων (ακαθαρίστων εσόδων), των εισοδημάτων από μισθωτές υπηρεσίες, που τόσο ο ίδιος

όσο και η γυναίκα του δηλώνουν, καθώς και των λοιπών δηλωθέντων εισοδημάτων (εισοδήματα απαλλασσόμενα ή φορολογητέα με ειδικό τρόπο) όπως τα προαναφερόμενα προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων ελεγχόμενων χρήσεων, διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία δεν έχει δηλωθεί ως φορολογητέο εισόδημα και δεν έχουν εκδοθεί ή έχουν εκδοθεί ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία εσόδου του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης καταλόγισε τις παρακάτω παραβάσεις για τις υπό κρίση περιόδους:

ΧΡΗΣΗ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ/ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ €
2005	1)Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.....» την2005. 2)Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά.	120,00 8.663,89	8.783,89
2006	1)Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την-2006. 2)Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την-2006. 3)Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά.	5.800,00 5.000,00 30.038,96	40.838,96
2007	1) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.» την-2007. 2) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.....» την2007. 3) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.....» την-2007. 4) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.....» την-2007. 5) Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά.	7.500,00 1.999,70 200,00 3.200,00 126.914,94	139.814,64
2008	1) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.....» την-2008. 2) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου	2.400,00	77.549,49

	προς «. .» την-2008. 3) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την2008. 4) Ανακριβής έκδοση ενός (1) Τ.Π. Υ και συγκεκριμένα του .../.....-2008 προς τον «. .» αξίας συνολικής με ΦΠΑ 9.944,00 € και πραγματικής συνολικής αξίας συναλλαγής με ΦΠΑ 60.000,00 €. 5) Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά.	7.500,00 3.000,00 50.056,00 14.593,49	
2009	1) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 05-01-2009. 2) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 21-07-2009. 3) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 29-01-2009. 4) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 29-01-2009. 5) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 29-01-2009. 6) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 20-03-2009. 7) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 14-04-2009. 8) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 01-12- 2009. 9) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 23-12- 2009. 10) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.....» την 29-10-2009. 11) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 03-11-2009. 12) Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά.	3.000,00 25.850,00 4.700,00 7.600,00 25.000,00 1.500,00 2.500,00 24.500,00 15.500,00 3.400,00 30.000,00 26.198,48	169.748,48
2010	1)Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «. .» την 25-02- 2010. 2)Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου προς «.» την 15-06-2010. 3)Μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των	1.000,00 2.000,00 2.801,02	5.801,02

	συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά.		
--	--	--	--

Με βάση τις παραπάνω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. οι παρακάτω Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.:

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 η υπ' αριθ./-13 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ η οποία αφορά:

- α) Μη θεώρηση τήρηση των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των αρθ. 2 παρ 1,4 παρ 3, 6 παρ. 1 και 19 παρ 1β του ΠΔ. 186/92 περί ΚΒΣ.
- β) Μη έκδοση ενός(1) φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μια περίπτωση για παρεχόμενη υπηρεσία με αξία μικρότερη των 880,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 12, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.
- γ) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, για παρεχόμενη υπηρεσία (χωρίς να προσδι-ορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά, με αξία με-γαλύτερη των 880,00€) κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ. 186/92 περί ΚΒΣ.

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 η υπ' αριθ. .../.....-13 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ η οποία αφορά:

- α) Μη θεώρηση τήρηση των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των αρθ 2 παρ 1,4 παρ 3, 6 παρ. 1 και 19 παρ 1β του ΠΔ. 186/92 περί ΚΒΣ.
- β) Μη έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες με αξία εκάστη μεγαλύτερη των 880,00 6, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.
- γ) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, για παρεχόμενη υπηρεσία (χωρίς να προσδι-ορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά, με αξία με-γαλύτερη των 880,006) κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 η υπ' αριθ./.....-13 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ η οποία αφορά:

- α) Μη θεώρηση τήρηση των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των αρθ. 2 παρ 1,4 παρ 3, 6 παρ. 1 και 19 παρ 1β του ΠΔ. 186/92 περί ΚΒΣ.
- β) Μη έκδοση τριών (3) φορολογικών στοιχείων εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες με αξία των δύο μεγαλύτερη των 880,006 και του ενός με αξία μικρότερη των 880,00, κατά παράβαση των δια-τάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.
- γ) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, για παρεχόμενη υπηρεσία (χωρίς να προσδι-ορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός έκαστου στοιχείου ξεχωριστά, με αξία με-

γαλύτερη των 880,006) κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 η υπ' αριθ.-13 Απόφαση Επι-

βολής Προστίμου ΚΒΣ η οποία αφορά:

α) Μη έκδοση τριών (3) φορολογικών στοιχείων εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες με αξία έκαστο μεγαλύτερη των 880,006, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

β) Ανακριβής έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

γ) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, για παρεχόμενη υπηρεσία (χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, με αξία μεγαλύτερη των 880,006) κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ 1, αρθ. 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 η υπ' αριθ.-13 Απόφαση Επι-

βολής Προστίμου ΚΒΣ η οποία αφορά:

α) Μη έκδοση έντεκα (11) φορολογικών στοιχείων εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες με αξία έκαστο μεγαλύτερη των 880,006, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ 2 παρ 1, αρθ 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

β) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, για παρεχόμενη υπηρεσία (χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, με αξία μεγαλύτερη των 880,006) κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ 2 παρ 1, αρθ 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 η υπ' αριθ-13 Απόφαση Επιβολής

α) Μη έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες με αξία έκαστο μεγαλύτερη των 880,006, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ 2 παρ 1, αρθ 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

β) Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου, για παρεχόμενη υπηρεσία (χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, με αξία μεγαλύτερη των 880,006) κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ 2 παρ 1, αρθ 13 και 39 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στα οικ. έτη 2006-2011 (χρήσεις 2005-2010) και επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών από ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και δέχτηκε ως επιπλέον εισοδήματα προερχόμενα από επαγγελματική δραστηριότητα υπαγόμενα σε φορολογία εισοδήματος, αυτά τα οποία προσδιορίσθηκαν από τον έλεγχο του (ΣΔΟΕ) Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, ήτοι στη

διαχειριστική περίοδο 2005 ποσό 8.783,89 , στη διαχειριστική περίοδο 2006 ποσό 40.838,96 και στη διαχειριστική περίοδο 2007 ποσό 139.814,64.

Για τις διαχειριστικές περιόδους 2005, 2006, 2007 έως και 21/04/2008 ο προσφεύγων δραστηριοποιούνταν χωρίς να τηρεί τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, και στις 22/04/2008 υπέβαλε την υπ' αριθ.-/....-2008 δήλωση έναρξη δραστηριότητας στην πρώην ΔΟΥ με αντικείμενο εργασιών «εργασίες σκυροδέματος».

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, περαίωσε τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 με την αποδοχή του υπ' αριθμ.-/1/2010 Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010 της Δ.Ο.Υ. Το οικ. έτος 2011 ο προσφεύγων το περαίωσε σύμφωνα με όσα προβλέπονται στα άρθρα 13 έως 16 του Ν3296/2004 περί περαίωσης των υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο (αυτοέλεγχος).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ.-/....-15 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις/2015. Το παραπάνω σημείωμα δεν έγινε αποδεκτό.

Ύστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου με βάση το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 λαμβάνοντας υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Υφίσταται τυπικό, αλλά και ουσιαστικό ζήτημα ως προς τα δεδομένα και τον τρόπο διενέργειας του εν λόγω ελέγχου από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, ένεκα της διενέργειας του ενδίκου ελέγχου και της έκδοσης καταλογιστικών πράξεων για χρήσεις για τις οποίες έχει ήδη γίνει νομίμως περαίωση και έχει εκδοθεί το σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 έχει εφαρμοστεί η εν λόγω διαδικασία της περαίωσης, έχει καταβληθεί το καταλογισθέν σύνολο οφειλής, και συνεπώς η εν λόγω διαδικασία της περαίωσης αυτής έχει ολοκληρωθεί κατά το Ν. 3888/2010.
- 2) Ως προς την ουσία της διαφοράς, τα εν λόγω ποσά δεν αντιστοιχούσαν συλλήβδην και σε όλη τους την έκταση στην απόκτηση εισοδήματος εκ μέρους του. Στο σύνολο των καταλογισθεισών εις βάρος του περιπτώσεων, τα ποσά των ένδικων καταθέσεων αντιστοιχούσαν όχι μόνο σε αμοιβή του για την εκτέλεση συγκεκριμένων κατά περίπτωση εργασιών, αλλά και στην προμήθεια υλικών, καθώς σε όλες τις εν λόγω περιπτώσεις οι εργασίες δεν εκτελούνταν μόνο από τον ίδιο, αλλά και από τους απαραίτητους βοηθούς του – εργάτες, τους οποίους χρησιμοποιούσε, καθώς η φύση των εργασιών που αναλάμβανε ως

κατασκευαστικών, αλλά και η έκταση και ο όγκος αυτών ήταν τέτοιος ώστε να μην είναι εφικτή η εκτέλεση αυτών από ένα μόνο άτομο.

- 3) Ως προς τις περιπτώσεις καταθέσεων μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, τα οποία δεν αντιστοιχούν σε ονομαστικές καταθέσεις και συνεπώς, σε εκτέλεση εργασιών για λογαριασμό των εντολέων του αναφέρει τα εξής: α) από τη διανομή της πατρικής περιουσίας του ιδίου και της συζύγου του στην έλαβαν συνολικά ποσό 70.000 ευρώ τα οποία κατέθεσαν στους ένδικους τραπεζικούς λογαριασμούς τους. β) Ποσό καταθέσεως 18.000 ευρώ ανήκε στον κουνιάδο του γ) Ποσό καταθέσεως 10.000 ευρώ ανήκε στον ανεψιό του που επειδή βρισκόταν στην Ελλάδα παράνομα, του ζήτησε να τα αναλάβει και να τα καταθέσει σε τραπεζικό λογαριασμό του και δ) τα υπόλοιπα ποσά των καταθέσεων του τα οποία δεν προέρχονται από ονομαστικές καταθέσεις εντολέων του και από τις ανωτέρω αιτίες, προέρχονταν από χρήματα που αποταμίευσε επί 25 χρόνια εργασίας του στην Ελλάδα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι έχει ήδη γίνει νομίμως περαίωση και έχει εκδοθεί το σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Κατά τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 έχει εφαρμοστεί η εν λόγω διαδικασία της περαίωσης έχει καταβληθεί το καταλογισθέν σύνολο οφειλής, και συνεπώς η εν λόγω διαδικασία της περαίωσης αυτής έχει ολοκληρωθεί κατά το Ν. 3888/2010

Επειδή, για τις χρήσεις 2008 και 2009 εκδόθηκε το υπ' αριθμ./1/2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης του ν.3888/2010 από την Δ.Ο.Υ., το οποίο ο προσφεύγων το αποδέχθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 4 Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: « Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του Ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1019/28-01-2011** απόφαση Υπ. Οικονομικών, όπου στην παρ. 1 και 2 ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία:

α.....

στ. Την τυχόν αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου.

2. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΑ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.».

Επειδή, στην παρ. 10 της ΠΟΛ. 1019/2011 ορίζεται: «10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και

τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α'258), (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 και της ΠΟΛ/.....-2011 εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ./...../.....-15 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις/2015, το οποίο δεν αποδέχτηκε και συνεπώς είναι υποκείμενος σε έλεγχο για τις χρήσεις 2008-2009.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία που αναφέρονται στο υπ' αριθμ./.....-2013 διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένη την από2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (αριθμός υπόθεσης/.....-2011) του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΠΔ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΘΡΑΚΗΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.), έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά τη περαίωση των χρήσεων αυτών, διότι όπως προαναφέρθηκε οι χρήσεις 2008 και 2009 περαιώθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των νέων αυτών στοιχείων, εξέδωσε από το υπ' αριθμ./...../.....-15 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης του ν. 3888/2010, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών, και τις υπ' αριθμ/2013 και/2013 ΑΕΠ του ΚΒΣ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσήλθε εντός διαστήματος των 10 ημερών από τη κοινοποίηση του Συμπληρωματικού εκκαθαριστικού Σημειώματος προκειμένου να αποδεχτεί το σημείωμα καταβάλλοντας το 20% του ποσού. Ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου, συμψηφιζομένων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ των ποσών που προέκυψαν για κάθε φορολογία βάσει του αρχικού εκκαθαριστικού σημειώματος.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα εν λόγω ποσά δεν αντιστοιχούσαν συλλήβδην και σε όλη τους την έκταση στην απόκτηση εισοδήματος εκ μέρους του. Στο σύνολο των καταλογισθεισών εις βάρος του περιπτώσεων, τα ποσά των ενδίκων καταθέσεων αντιστοιχούσαν όχι μόνο σε αμοιβή του για την εκτέλεση συγκεκριμένων κατά περίπτωση εργασιών, αλλά και στην προμήθεια υλικών και σε αμοιβές εργατών, τους οποίους χρησιμοποιούσε.

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.β) ...γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών....»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικά έτη 2006 - 2011), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», στο άρθρο 3, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», στο άρθρο 4 (αντίστοιχο το άρθρο 2 του ν.δ. 3323/1955), ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από

γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α΄ έως Ζ΄ της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 ότι «1.Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.»

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 και 45 παρ. 3 του ν.δ. 3323/1955), νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, ο ΚΦΕ στο άρθρο 31 μεταξύ άλλων ορίζει ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος. α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.... γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π...»

Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης, είναι οι παρακάτω, και πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά: **α) Η δαπάνη να είναι πραγματική** και όχι εικονική ή πλασματική, **β) η δαπάνη να είναι παραγωγική**, **γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου**, **δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη**, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, **ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος**, **στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου**, **ζ) η πραγματοποίηση της**

δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή, ο ΚΦΕ προβλέπει, στα άρθρα 61-63, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στο δε άρθρο 66, το φορολογικό έλεγχο. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. ...»

Επειδή, το Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) μεταξύ άλλων ορίζει τα εξής: στο άρθρο 1 παρ 1 «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, 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, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση», στο άρθρο 4 παρ 1 «1. Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από την έναρξη των εργασιών τους, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού.» στο άρθρο 6 «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων, β) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις, δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες, ε) Το Φ.Π.Α που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις. 2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της

προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. 3. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού...5. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, καθώς και οι νέοι επιτηδευματίες, κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη.»

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. 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. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) 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. Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά. Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης.

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 παρεχομένων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την απόδειξη

παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και τα εισιτήρια θεαμάτων ή μεταφοράς προσώπων, τα οποία εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.»

Επειδή, στον προσφεύγοντα επιδόθηκαν η με αριθ. πρωτ./22-02-2012 αρχική κλήση προς ακρόαση και η με αριθ. πρωτ./2012 κλήση για παροχή συμπληρωματικών εξηγήσεων από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης και το οποίο έκανε δεκτούς ή εν μέρει δεκτούς ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για συγκεκριμένες καταθέσεις-πιστώσεις και απέρριψε τους άλλους καθότι στις καταθέσεις του είτε δεν παρέθεσε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για την επιβεβαίωσή τους ή οι ισχυρισμοί του αντιτίθενται προς τις ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ. 186/92 κατά το χρονικό διάστημα των ελεγχόμενων χρήσεων. Συγκεκριμένα:

Από την επεξεργασία των καταθέσεων-πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι ο κατέθεσε ποσό 1.999,70 ευρώ την- 2007 στον τραπεζικό λογαριασμό της ΕΤΕ (αριθ. λογ/σμου/.....) που τηρεί ο προσφεύγων. Επίσης στις-2009 υπάρχει κατάθεση μίας επιταγής αξίας 3.000,00 ευρώ στον ίδιο λογαριασμό, η οποία από την επισκόπηση των παραστατικών εγγραφής, αντίγραφα των οποίων εστάλησαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης, εντοπίσθηκε ότι εκδόθηκε από τον Σε σχετική ερώτηση προς τον προσφεύγοντα «*Με κάποιον κύριο, τι συναλλαγές είχατε;*», ο προσφεύγων κατέθεσε ότι: «*Ανέλαβα διάφορες εργασίες στο σπίτι του από το 2005 μέχρι και σήμερα. Τα χρήματα που μου καταθέτει συμπεριλαμβάνουν και την αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και τα μεροκάματα των εργατών*».

Από το γεγονός αυτό αποδεικνύεται αδιάσειστα, ότι ο προσφεύγων ασκούσε την δραστηριότητα του εμπειροτέχνη εργολάβου, πολύ πριν την δήλωση έναρξης επιτηδεύματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κάτι που το αποδέχεται και ο ίδιος αφού καταθέτει ότι ανέλαβε διάφορες εργασίες του ιδίου από το 2005.

Επειδή, σε σχετική ερώτηση του Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης που έγινε προς τον προσφεύγοντα «*Τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται στο όνομά σας δηλαδή από διάφορους καταθέτες, αφορούν από ότι έχω καταλάβει όλα συναλλαγές που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική σας δραστηριότητα. Αφορούν τίποτε άλλο;*» ο προσφεύγων κατέθεσε ότι «*Όχι, όλες οι καταθέσεις αφορούν εισοδήματα που σχετίζονται αποκλειστικό, με την επαγγελματική μου δραστηριότητα και τα χρήματα που κατατίθενται από διάφορα ονόματα αφορούν καταθέσεις πελατών*». Επίσης στην ερώτηση «*Πότε ήρθατε στην Ελλάδα και με τι ασχοληθήκατε όλα αυτά τα*

χρόνια; Πότε κάνατε έναρξη εργασιών; Με τι ασχοληθήκατε τα προηγούμενα χρόνια και σε ποιόν;», κατέθεσε ότι «Στην Ελλάδα ήρθα για βιοποριστικούς λόγους το 1992, αρχικά στα Στη ήρθα το 1997. Μέχρι τότε δούλευα σαν εργάτης σε διάφορους εργοδότες, όπου υπήρχε μεροκάματο, άλλες φορές σε χωράφια, άλλες φορές σε οικοδομές. Έκανα έναρξη εργασιών ως εμπειροτέχνης εργολάβος στη Δ.Ο.Υ. το 2008. Κυρίως αναλαμβάνω υπεργολαβίες σε οικοδομικά έργα. Δεν απασχολώ προσωπικό σε μόνιμη βάση, στη δουλειά με βοηθάει η γυναίκα μου και μερικοί φίλοι ανάλογα με τις ανάγκες της δουλειάς».

Τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το πλήθος των συναλλαγών και τα μεγάλα ποσά που κατατίθενται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, από επώνυμους καταθέτες και μη, αποδεικνύουν και ισχυροποιούν την αρχική διαπίστωση του ελέγχου ότι δηλαδή ο προσφεύγων ασκούσε την δραστηριότητα του εμπειροτέχνη εργολάβου, πολύ πριν τη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Εξάλλου είναι εντελώς πέρα από την κοινή λογική να υποστηρίζει κάποιος ότι, ενώ μέχρι το 2008, που έκανε έναρξη εργασιών ως εργολάβος εμπειροτέχνης, δούλευε όπου είχε μεροκάματο, να εμφανίζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς, του, κατά τα προηγούμενα έτη, καταθέσεις μεγάλων ποσών σε μικρά χρονικά διαστήματα.

Επειδή, από την επεξεργασία των κινήσεων των τηρούντων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώνεται ότι ο αριθμός των αναλήψεων είναι δυσανάλογος σε σχέση με τον αριθμό των καταθέσεων και επί το πλείστον **οι περισσότερες αναλήψεις που διενεργούνται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος αποσκοπούν στην αγορά χρεογράφων και όχι στην εξόφληση** της αγοράς των οικοδομικών υλικών στους προμηθευτές ή στην πληρωμή ημερομισθίων στους εργάτες.

Επειδή, η συμπεριφορά του προσφεύγοντος, ήταν **πλημμελής όσον αφορά την άσκηση των φορολογικών του υποχρεώσεων** (κατ' εξακολούθηση μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου), με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δε δηλώθηκε η έναρξη εργασιών τη χρήση 2005, αλλά δηλώθηκε εκπρόθεσμα τη χρήση 2008, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και συνεπώς την αποφυγή προσδιορισμού και απόδοσης-καταβολής των αναλογούντων φόρων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ.3 του ν. 3888/2010 αλλά και την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων, σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας 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, προκειμένου αυτό να μη φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία προήλθε η προσαύξηση.** Το γεγονός ότι όλες οι καταθέσεις επωνύμων

καταθετών που πραγματοποιούνται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι έχουν γίνει από πελάτες του, πράγμα που το παραδέχτηκε και ο ίδιος ο κληθείς σε κατάθεση καθώς και ότι όλα τα ποσά που κατατίθενται στους τραπεζικούς λογαριασμούς, σύμφωνα με δική του ομολογία, αφορούν χρήματα που προέρχονται αποκλειστικά από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της δικής του αλλά και της συζύγου του, οικογενειακές δηλαδή αποταμιεύσεις.

Επειδή, κληθείς σε κατάθεση ο προσφεύγων, αδυνατούσε να αιτιολογήσει την προέλευση των χρημάτων που κατατέθηκαν στους τηρούμενους λογαριασμούς του, ή αιτιολόγησε ανεπαρκώς και χωρίς να έχει υποβάλλει αποδεικτικά στοιχεία και με ισχυρισμούς που δεν είναι πειστικοί και επομένως ορθώς δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο, καθώς επίσης και από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενεργήθηκαν, ο έλεγχος ορθά έκρινε ότι τα συγκεκριμένα χρηματικά ποσά προέρχονται από την άσκηση της δραστηριότητάς του και για κάθε μία κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς υφίσταται αντίστοιχη παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου.

Επειδή, ουσιαστικό κομμάτι της μεθοδολογίας του ελέγχου ήταν: α) η αναγνώριση των πρωτογενών-αρχικών καταθέσεων-πιστώσεων μετά από κάθε εξαίρεση πιστώσεων προερχόμενων από μεταφορές από άλλους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, πιστωτικούς τόκους και λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, τονίζοντας ότι σε αντίθετη περίπτωση, το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος θα ήταν πολύ μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίστηκε τελικά από τον έλεγχο και β) ότι για τον προσδιορισμό των ποσών προς καταλογισμό, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, προς όφελος του προσφεύγοντος, **το συνολικό οικογενειακό δηλωθέν εισόδημα και όχι αποκλειστικά το ατομικό δηλωθέν.**

Επειδή, στην προκειμένη υπόθεση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και η από2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών προκύπτει ότι η φορολογική Διοίκηση παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιβολή του φόρου, συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με τις περιπτώσεις καταθέσεων μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, τα οποία δεν αντιστοιχούν σε ονομαστικές καταθέσεις και συνεπώς, σε εκτέλεση εργασιών για λογαριασμό των εντολέων του.

Επειδή, στην σύζυγο του προσφεύγοντος του επιδόθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αν. Μακ.-Θράκης η με αριθ. πρωτ./2012 κλήση προς ακρόαση για παροχή εξηγήσεων λόγω του ότι ήταν δικαιούχος του με αριθμό λογαριασμού ταμιευτηρίου της ΤΡΑΠΕΖΑΣ –.....

Επειδή, σε σχετική ερώτηση από το Σ.Δ.Ο.Ε. προς τον προσφεύγοντα «Τα έτη 2005, 2006 και 2007 τα εισοδήματα που δηλώνατε στην εφορία με αυτά των καταθέσεων σας έχουν μεγάλη διαφορά: Τι έχετε να δηλώσετε σχετικά με αυτό;», ο προσφεύγων κατέθεσε ότι «Τα χρήματα που είναι κατατεθειμένα στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς δεν ανήκουν όλα σε εμένα. Για παράδειγμα έχω 8.000,00 ευρώ του ανιψιού μου και 17.000,00 ευρώ του κουνιάδου μου.» Ερωτηθείσα δε η σύζυγος του την ίδια ερώτηση και συγκεκριμένα «Τα χρήματα που υπάρχουν στο καταθετικό λογαριασμό που έχετε από κοινού με το σύζυγο σας είναι χρήματα αποκλειστικά δικά σας, δηλαδή της οικογενείας σας ή ανήκουν και σε άλλα πρόσωπα;» κατέθεσε ότι «Στο λογαριασμό αυτό υπάρχουν κατατεθειμένα 10.000,00 ευρώ που ανήκουν στον αδερφό μου και 8.000,00 ευρώ που ανήκουν στον ανεψιό του άνδρα μου,, τα οποία μου εμπιστεύτηκαν να τα κρατάω εγώ».

Επειδή, ο έλεγχος αποδέχτηκε εν μέρει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα αποδέχτηκε ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων ποσό 18.000,00 ευρώ ανήκει σε τρίτους και προσδιόρισε το συνολικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων που αντιστοιχούν στο πρώτο ελεγχόμενο έτος, ήτοι το 2005 από 38.620,00 ευρώ σε 20.620,00 ευρώ (μειωμένο κατά 18.000,00 ευρώ).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1095/29-04-2011, σε περίπτωση προσαύξησης περιουσίας 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

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν αντίστοιχα παραστατικά που να αποδεικνύουν με έγγραφα στοιχεία το βάσιμο των ισχυρισμών του όπως βεβαιώσεις εκδιδόμενες από τράπεζα που να αποδεικνύεται η εισαγωγή συναλλάγματος ή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, ούτε υποβλήθηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που να δικαιολογούν την απόκτηση του ποσού των 70.000,00 € από την αλλοδαπή, αλλά απλώς ισχυρίζεται ότι έλαβε συνολικά με τη σύζυγο του το παραπάνω ποσό, το οποίο και κατέθεσε στην τράπεζα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «..... του» – **Α.Φ.Μ.**

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Διαφορά εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	6.588,00
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	9.626,42
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	11.551,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	21.178,12 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Διαφορά εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	39.548,64
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	47.458,37
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	87.007,01 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Πιστωτικό ποσό με την παρούσα απόφαση	111,76
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	18.407,52
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	22.223,14
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	40.742,42 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	47.394,30
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	56.873,16

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	103.381,25 €
---	---------------------

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	196,80
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	236,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	432,96 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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