



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 27/6/2016

Αριθμός απόφασης: 2402

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ2014/9-4-2014 (ΦΕΚ 975/τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 2/3/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των με αριθμό,,,,,,, και / 27-1-2016 οριστικών αποφάσεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2000-2010 και το φορολογικό έτος 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Των με αριθμό,,,,,,,,, και / 27-1-2016 οριστικών αποφάσεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για τις χρήσεις 2000-2010 και το φορολογικό έτος 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/1/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 2/3/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Βάσει της από 27/1/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου διατάξεων Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ., κατόπιν των με αριθμό/2014,/2014,/2014 και/2014 εντολών ελέγχου, αφορμή για τις οποίες ήταν οι από 19/6/2014 και 18/6/2014 εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακής Διεύθυνσης που διαβιβάστηκαν με τα με αριθμό/ 24-6-2014 και/ 18-6-2014 έγγραφα στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, εκδόθηκαν οι ακόλουθες οριστικές αποφάσεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων:

- Με τη με αριθμό για το έτος 2000 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 27.982,04€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 12 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 5.634,63€, 7 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 19.229,62€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 83.307,43€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2001 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 34.394,51€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 16 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 8.360,97€, 8 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 39.178,28€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 85.878,3€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2002 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 17.005,38€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 13 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 8.986,9€, 6 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 9.787,35€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 48.077€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2003 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 7.270,31€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε : 17 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων

11.550€ και 5 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 15.798,8€.

- Με τη με αριθμό για το έτος 2004 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 9.863,42€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 19 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 14.057,6€ και 8 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 24.608,58€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2005 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.132,97€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 9 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 6.453,35€ και 1 περίπτωση ονομαστικής κατάθεσης άνω των 1.200€ συνολικού ποσού κατάθεσης 1.500€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2006 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 82.005,43€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 21 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 16.047,6€, 7 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 29.800€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 281.814€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 84.315,11€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 15 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 9.584€, 3 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 7.500€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 318.040,62€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2008 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 9.023,63€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 10 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 5.938€, 8 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 27.500€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 867,11€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 43.878,95€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 21 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 16.048,8€, 19 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 98.950€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 60.158,07€.

- Με τη με αριθμό για το έτος 2010 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 26.786,65€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 15 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 10.591,46€ και 11 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 94.000€.
- Με τη με αριθμό για το έτος 2014 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.500€ για μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων.

Οι ανωτέρω αποφάσεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν εις βάρος του προσφεύγοντα έπειτα από αντιπαραβολή των κινήσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, των γραμματίων προείσπραξης εκδόσεως Δ.Σ.Α. που τον αφορούσαν και των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του και Φ.Π.Α. για τα εν λόγω έτη.

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

1. Οι χρήσεις 2000-2005 έχουν παραγραφεί.
2. Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές αφορούσαν στην επαγγελματική του δραστηριότητα και δεν εκδόθηκαν γι' αυτές τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία.
3. Το άρθρο 78 παρ.2 του Συντάγματος δεν επιτρέπει την αναδρομική ισχύ του νόμου και το τεκμήριο ότι το βάρος της απόδειξης της νομιμότητας των συναλλαγών που φέρει ο φορολογούμενος είναι ανίσχυρο για κεφάλαια που σχηματίστηκαν πριν από τις 30/9/2010. Βάσει αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (2828/2015, 2829/2015 και 2885/2015) έχει κριθεί ότι δεν υπάγεται σε φορολόγηση η προσαύξηση περιουσίας που προέκυψε από άγνωστη, ή μη διαρκή αιτία ή μη σταθερή αιτία πριν από την 30/9/2010 και κατά συνέπεια δεν υπάρχει θεμέλιο του ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων πριν από τις 30/9/2010, όπως και η διοίκηση διατείνεται με την ΠΟΛ 1095/2011. Δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει η φορολογική αρχή το θεσμό του «πόθεν έσχες» για υπάρχουσες οικονομίες μετρητών που σχηματίστηκαν πριν από αυτή την ημερομηνία.
4. Δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι μεταξύ 1/1/2000 και 31/12/2010 επήλθε «προσαύξηση της περιουσίας του», ώστε να κληθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να αποδείξει τον τρόπο κτήσης αυτής.
5. Αναφορικά με το πρόστιμο μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2014, ο προσφεύγων είχε ήδη υποβάλλει από το 2013 υπεύθυνη δήλωση ότι έχει απωλέσει τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία του, ενώ του έχει επιβληθεί το με αριθμό/ 28-11-2014 πρόστιμο 600€ για τη μη επίδειξη των απωλεσμένων τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

A. Όσον αφορά στην παραγραφή των χρήσεων 2000-2005 (1^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: *«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 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 επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Επιβολή προστίμων – διοικητική επίλυση» του ν.2523/1997: *«5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 «Παράταση προθεσμιών παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007» του ν.3513/2006: *«Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 «Παράταση της παραγραφής» του ν.3697/2008: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 «Παράταση παραγραφής» του ν.3790/2009: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 82 «Παράταση παραγραφής» του ν.3842/2010: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. (Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 -17 του ν. 3091/2002).»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Ρυθμίσεις για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στον αυτοέλεγχο.» του ν.3888/2010: «7. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. (Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Ρυθμίσεις φορολογικών θεμάτων» του ν.4002/2011: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Ρυθμίσεις φορολογικών θεμάτων» του ν.4098/2012: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013. 2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Παράταση προθεσμίας παραγραφής δικ.Δημοσίου για κοινοπ. φύλλων ελέγχου, πράξης επιβολής φόρων κλπ» του ν.4203/2013: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Παράταση προθεσμιών παραγραφής δικαιώματος Δημοσίου για έκδοση πράξης» του ν.4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και

κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, εκδόθηκε η με αριθμό 18743/257938/ 27-11-2013 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και η κατόπιν αυτής από 19/6/2014 εκδοθείσα έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε με το με αριθμό/ 24-6-2014 έγγραφο προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και αποτέλεσε νέο στοιχείο για την έκδοση των με αριθμό 403/2014, 404/2014, 512/2014 και 511/2014 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994: «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)...»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής είναι αβάσιμος και απορριπτός.

Β. Όσον αφορά στον ισχυρισμό ότι ο νόμος επιβάλλει αναδρομική φορολόγηση και είναι αντισυνταγματικός (3^{ος} λόγος)

Β.Α. Αντισυνταγματικότητα λόγω αναδρομικής επιβολής φόρου

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος ο φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος.

Ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επιβάλλουν φόρο και μάλιστα αναδρομικά. Αποτελούν θεμιτή μέθοδο εξακρίβωσης της φορολογικής ικανότητας, εισάγοντας μάλιστα τεκμήριο, το οποίο αφενός μεν αφορά στην ανεύρεση των πραγματικών εισοδημάτων του ελεύθερου επαγγελματία, αφετέρου δε είναι μαχητό, γιατί δίνει την δυνατότητα στον φορολογούμενο να αποδείξει ότι η επαύξηση της περιουσίας του δεν προέρχεται από την άσκηση του επαγγέλματός του, αλλά από άλλη πηγή ή αιτία και ότι αυτή

φορολογείται από άλλες διατάξεις ή απαλλάσσεται από το φόρο. Τούτο δεν αντιβαίνει τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καθώς από τη συνταγματική αυτή διάταξη δεν αποκλείεται η θέσπιση κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο τεκμηρίων προς εξακρίβωση των διαφευγόντων εισοδημάτων από τη φορολογία και στην ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας αρκεί αυτά να συνάδουν με τα δεδομένα της κοινής πείρας και να είναι μαχητά (πρβλ. ΣτΕ 1742/2013), όπως συμβαίνει και με την διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010. (αρ. απόφασης 5981/2014 του Δ. Εφ. Αθηνών) .

Επίσης, η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 (ν.2238/1994), η οποία προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, δεν χαρακτηρίζει ως εισόδημα, προσαύξηση που δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος – ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής επιβολής φόρου καθ' υπέρβαση των χρονικών ορίων του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος – αλλά απλώς κατανέμει το βάρος της απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου – της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που την δημιουργήσαν (αρ. απόφασης 3983/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών – τμήμα 6ο Τριμελές).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 884/2016 του ΣτΕ: «... *Ενόψει και των μνημονευόμενων στην αιτιολογική της έκθεση, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω – Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010) – Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 Σ. και, ειδικότερα, δεν θεσπίζει (και, δη, το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος ίσου με πραγματοποιηθείσες δαπάνες διαβίωσης ή κτήσης περιουσιακών στοιχείων, πέραν των προβλεπόμενων στα άρθρα 16 και 17 του ΚΦΕ.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.2238/1994: «2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Ως προς τη φορολογία φυσικών προσώπων, ο Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) εφαρμόζει καταρχήν τη θεωρία των πηγών του εισοδήματος, με την ταξινόμηση των διαφόρων ειδών εισοδημάτων σε επιμέρους κατηγορίες (άρθρο 4 παρ. 2), ενώ στα άρθρα 20-51 προσδιορίζει, ειδικά για κάθε κατηγορία και με έντονο το χαρακτηριστικό της περιοδικότητας, την έννοια του εισοδήματος από τη συγκεκριμένη πηγή, την οποία άλλοτε διευρύνει και άλλοτε περιορίζει με ρητή και ειδική πρόβλεψη, ώστε να βρίσκεται σε αρμονία με τις επιταγές του άρθρου 78 του Συντάγματος, κατά το οποίο ουδείς φόρος επιβάλλεται και ουδεμία απαλλαγή ή εξαιρέση από τη φορολογία παρέχεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει ειδικώς το είδος της περιουσίας και το εισόδημα στο οποίο αναφέρεται ο φόρος. Ο νομοθέτης με την συγκεκριμένη διάταξη, εντάσσει στην έννοια του εισοδήματος κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε και συγκεκριμένα στην πηγή Ζ'.

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ των ανωτέρω συνάγεται, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί της αντισυνταγματικότητας του νόμου και της αναδρομικής φορολόγησης που αυτός επιβάλλει, σε αντίθεση με το Σύνταγμα, είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Β.Β. Δεν είχε δικαίωμα η φορολογική αρχή να ελέγξει τραπεζικές καταθέσεις πριν την 30/9/2010

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε για όλες τις χρήσεις 2000-2010: *«1.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων 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.

β) Να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες,...»

Επειδή, όπως είναι σαφές από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί να ελέγχει τους τραπεζικούς λογαριασμούς και να καλεί τον φορολογούμενο να παρέχει κάθε σχετικό στοιχείο, στα πλαίσια υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματός του, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Γ. Όσον αφορά το ότι δεν απέδειξε ο έλεγχος ότι επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του (4^{ος} λόγος)

Παρέλκει η εξέταση του συγκεκριμένου λόγου, καθόσον η ενδικοφανής προσφυγή αφορά σε Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Δ. Όσον αφορά στο ότι δεν αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές αυτές αφορούν στην επαγγελματική του δραστηριότητα (2^{ος} λόγος)

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 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, από τον έλεγχο καταλογίστηκαν επιπλέον οι παρακάτω παραβάσεις:

- Για το έτος 2000 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 27.982,04€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 12 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 5.634,63€, 7 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 19.229,62€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 83.307,43€.
- Για το έτος 2001 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 34.394,51€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 16 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 8.360,97€, 8 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 39.178,28€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 85.878,3€.
- Για το έτος 2002 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 17.005,38€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 13 περιπτώσεις ονομαστικών

καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 8.986,9€, 6 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 9.787,35€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 48.077€.

- Για το έτος 2003 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 7.270,31€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε : 17 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 11.550€ και 5 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 15.798,8€.
- Για το έτος 2004 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 9.863,42€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 19 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 14.057,6€ και 8 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 24.608,58€.
- Για το έτος 2005 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.132,97€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 9 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 6.453,35€ και 1 περίπτωση ονομαστικής κατάθεσης άνω των 1.200€ συνολικού ποσού κατάθεσης 1.500€.
- Για το έτος 2006 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 82.005,43€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 21 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 16.047,6€, 7 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 29.800€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 281.814€.
- Για το έτος 2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 84.315,11€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 15 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 9.584€, 3 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 7.500€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 318.040,62€.
- Για το έτος 2008 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 9.023,63€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 10 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 5.938€, 8 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 27.500€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 867,11€.

- Για το έτος 2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 43.878,95€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 21 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 16.048,8€, 19 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 98.950€ και 1 παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για μη ονομαστικές καταθέσεις συνολικού ποσού καταθέσεων 60.158,07€.
- Για το έτος 2010 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 26.786,65€ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε: 15 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων κάτω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 10.591,46€ και 11 περιπτώσεις ονομαστικών καταθέσεων άνω των 1.200€ συνολικού ποσού καταθέσεων 94.000€.

Επειδή, ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι η είσπραξη των ως άνω ποσών αποτελούν αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας του προσφεύγοντος, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων στον προσφεύγοντα παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με την ειδικότητα αυτού ως δικηγόρου, γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό. Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι υφίσταται υποχρέωση έκδοσης από τον προσφεύγοντα απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ..

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.

Ε. Όσον αφορά στο πρόστιμο για μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013: «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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, ...»

Επειδή, στις 5/12/2013 πραγματοποιήθηκε έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. στην έδρα του προσφεύγοντα και στο οποίο δεν επεδείχθησαν τα βιβλία και στοιχεία που έπρεπε να τηρεί ο προσφεύγων. Κατόπιν αυτού, επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα το με αριθμό/ 5-12-2013 Υ.Σ.Ε. και η με αριθμό/ 5-12-2013 κλήση προς ακρόαση που αφορούσαν στη μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων κατά τον έλεγχο **και** η με αριθμό/ 5-12-2013 Πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα με αριθμό/2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου αφορά στη μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα στον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην έδρα του στις 5/12/2013.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αφορά στη μη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων και ουδεμία σχέση έχει με την προηγούμενη πράξη επιβολής προστίμου που επεβλήθη στον προσφεύγοντα λόγω μη προσκόμισης για έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων δεν αρνείται την απώλεια των βιβλίων και στοιχείων, άλλωστε το δήλωσε και υπεύθυνα, ορθά και με βάση την από 27/1/2016 έκθεση μερικού ελέγχου εξεδόθη η προσβαλλόμενη η με αριθμό / 27-1-2016 πράξη επιβολής προστίμου κατά παράβαση του άρθρου 13 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013, επιβάλλοντας πρόστιμο των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό/ 2-3-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- την επικύρωση της οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου με αριθμό / 27-1-2016
- την ακύρωση των οριστικών αποφάσεων επιβολής προστίμου με αριθμό,,,,,, και

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

Πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2014: 2.500€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν.2717/1999).