



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 18/03/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1095

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

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 αριθμ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Παλαιού Φαλήρου, οδός κατά των υπ' αριθ.:/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.:/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010,/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 17/03/2016 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 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:

- i. Με την υπ' αρ./.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 91.518,87 €, πλέον 109.822,64 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- ii. Με την υπ' αρ./.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε

- βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 38.699,50 €, πλέον 148.145,68 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- iii. Με την υπ' αρ.-/.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 123.454,73 €, πλέον 275.056,82 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- iv. Με την υπ' αρ.-/.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 147.656,07 €, πλέον 177.187,28 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- v. Με την υπ' αρ.-/.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 161.426,34 €, πλέον 193.711,61 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- vi. Με την υπ' αρ.-/.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 22.264,35 €, πλέον 26.717,22 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- vii. Με την υπ' αρ.-/.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 84.278,63 €, πλέον 101.134,36 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).
- viii. Με την υπ' αρ.-/.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.030,32 €, πλέον 9.930,02 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν έπειτα από μερικό έλεγχο Φ.Π.Α που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας με αφορμή την με αρ. πρωτ.-/.....-2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής. Από τον διενεργηθέντα από το ΣΔΟΕ έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλλε για τις χρήσεις 2002 έως και 2012 ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ καθόσον απέκρυψε έσοδα συνολικού ύψους 3.882.665,39 €, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την άσκηση της ατομικής του επαγγελματικής δραστηριότητας. Δεδομένου ότι οι διαπιστωθείσες παραλείψεις ή παρατυπίες ήταν μεγάλης έκτασης, κρίθηκαν τα τηρηθέντα από τον προσφεύγοντα βιβλία ως ανακριβή και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ακολούθως των προσβαλλομένων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος (κρίσιμος χρόνος η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ήτοι/2015). Παραγραφή χρήσεων 2002 έως και 2008.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, η οποία δεν έχει αναδρομική ισχύ και ισχύει από 30.9.2010 και εντεύθεν.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 67B του ν.2238/1994 (ισχύς από 2.2.2012).
4. Παραβίαση της αρχής της ελεύθερης διακίνησης κεφαλαίων (άρθρα 63 έως 66 Σ.Λ.Ε.Ε.).
5. Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων.
6. Ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα καθόσον δεν υφίστατο υποχρέωση τήρησης αρχείου συναλλαγών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.
7. Έλλειψη νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994.
8. Αναλήψεις και επανακατάθεση μετρητών σε μεταγενέστερο χρόνο. (ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015)
9. Εσφαλμένη, υπό του ελέγχου, εκτίμηση περί προσαύξησης περιουσίας.
10. Καταθέσεις σε κοινό λογαριασμό που ανήκουν αποκλειστικά στον πατέρα, του οποίου δεν ελέγχθηκε η φορολογική εικόνα ούτε τα εισοδήματα προηγούμενων ετών. Ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι οι εν λόγω καταθέσεις έγιναν από τον πατέρα.
11. Καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό που αφορούν επιστροφή άτοκων δανείων-προσωρινών διευκολύνσεων και προς τούτο προσκομίσθηκαν υπεύθυνες δηλώσεις από τα σχετιζόμενα πρόσωπα.
12. Καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό που αφορούν επιστροφή χρηματικών ποσών από συμμετοχή σε αφανή εταιρεία.
13. Κέρδη από συμμετοχή σε παιχνίδια του ΟΠΑΠ. Σχετική βεβαίωση για συνολικό ποσό κερδών ύψους 73.069,20 ευρώ στη χρήση 2010.
14. Είσπραξη μερισμάτων από ναυτιλιακή εταιρεία.
15. Πλήρης κάλυψη από δηλωθέντα εισοδήματα της απόκτησης του ΙΧΕ οχήματος με αριθμό κυκλοφορίας
16. Λανθασμένη μη αποδοχή από τον Έλεγχο των προκύπτοντων από τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου ακαθάριστων εσόδων καθόσον σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24-12-2013, στις περιπτώσεις όπου οι ελεγχόμενοι έχουν υπαχθεί στις διατάξεις περί αυτοελέγχου των άρθρων 13 -17 του ν. 3296/2004 τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις αυτές λαμβάνονται προς σύγκριση με τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των τεχνικών αποτελέσματα.
17. Εισόδημα προερχόμενο από την πώληση έργου τέχνης.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004: «Οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα (Ν. 2683/1999, ΦΕΚ19 Α').»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ): «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, καθώς και οι κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο 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....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§4 περ. γ' του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)....., β)....., γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ).....

.....
Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν.2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.2523/1997: «2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη

δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τρίαμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης..»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011: «1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.» 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.»

Επειδή, ως προς τον προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί παραγραφής των χρήσεων 2002 έως 2008, ορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) ότι: «*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.*»

Ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 ορίστηκε ότι: «*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).*».

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§7 του ν.3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ισχύει ότι : «*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.).*».

Ακολούθησαν οι διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011 βάσει των οποίων: «*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.*».

Τέλος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2§§1 και 2 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 περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 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)..... 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.» Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής των χρήσεων 2002 έως και 2008, καθόσον η σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις/2013 και οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν εντός της χρήσης 2015.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση του, λανθασμένα εφαρμόστηκε το άρθρο 67B του ν.2238/1994, καθώς ισχύει από 2.2.2012 και εφαρμόζεται για προσαύξηση περιουσίας μέσω τραπεζικών πρωτογενών καταθέσεων που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής.

Επειδή, ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67B του ν. 2238/1994, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 4 του ν.4038/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.2.2012), σύμφωνα με το άρθρο 37 του ίδιου νόμου. Το ως άνω άρθρο ορίζει στην παρ. 1 ότι: «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή περαιτέρω στην παρ. 4 του άρθρου 67B του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.» Εκ των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι ο έλεγχος βάσει έμμεσων τεχνικών ισχύει ως

διαδικασία και εφαρμόζεται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου ήτοι την 2.2.2012, πλην όμως καταλαμβάνει και τις παλαιότερες ανέλεγκτες χρήσεις.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1050/17.2.2014 προβλέπεται για την τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά: «Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωση τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα.

Κατά την τεχνική αυτή από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις. Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/ μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα.

Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 3 της ως άνω ΠΟΛ προβλέπεται ότι: «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληγαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω

περιπτώσεις: α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις), β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά), γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα, δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ. ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές). Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014 προβλέπεται ότι: «Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 67B του ν.2238/1994, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της ελεύθερης διακίνησης κεφαλαίων και δη της μεταφοράς κεφαλαίων μέσω λογαριασμών δεν ευσταθεί. Σε κάθε περίπτωση, η διακίνηση κεφαλαίων είναι ελεύθερη, αρκεί τα κεφάλαια αυτά να έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί από τον φόρο. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή μέσω του ελέγχου που διενήργησε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, έλαβε υπ' όψιν της τις επανακαταθέσεις ποσών και ακολούθως προσδιόρισε επαρκώς από το σύνολο των καταθέσεων και αναλήψεων τις πρωτογενείς καταθέσεις και την εξ αυτών προκύπτουσα αποκρυβείσα αξία την οποία στη συνέχεια υπήγαγε σε φορολόγηση. Επιπλέον, οι αποδιδόμενες παραβάσεις δεν σχετίζονται σε καμία περίπτωση με την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ.

Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η οικεία έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων είναι ειδική και επαρκής και ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα και δη στην τήρηση αρχείων συναλλαγών προηγούμενων ετών είναι αβάσιμος. Ήδη από την έναρξη του ελέγχου, η ελεγκτική αρχή, προχώρησε σε χορήγηση πλείστων παρατάσεων ύστερα από επαναλαμβανόμενες σχετικές αιτήσεις, προκειμένου ο προσφεύγων να συλλέξει στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Τα δεδομένα που ζητήθηκαν αφορούσαν συναλλαγές μέσω τραπεζών και κινήσεις ποσών που διέρχονταν μέσω των ελεγχόμενων λογαριασμών. Για όλες οι τραπεζικές συναλλαγές πέρα από ηλεκτρονικό αρχείο που τηρεί η κάθε τράπεζα, τηρεί και φυσικό αρχείο με αντίγραφα του συνόλου των συναλλαγών που εκτελούνται. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων είχε το χρονικό περιθώριο, από την πρώτη φορά που ζητήθηκαν στοιχεία από τον έλεγχο, ήτοι το 2014, να αποκτήσει πρόσβαση στα αρχεία αυτά και να αποκτήσει τα απαραίτητα δεδομένα που αφορούσαν τις επίμαχες τραπεζικές συναλλαγές. Εν τούτοις, μέχρι και την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκομίσθηκε κανένα νέο στοιχείο που να αφορά τις τελικώς κριθείσες από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση που ο προσφεύγων αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή προέλευσης ορισμένων καταθέσεων με αποδεικτικά στοιχεία, η ελεγκτική αρχή προχώρησε σε αποδοχή αυτών και σε συνακόλουθο αναπροσδιορισμό της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης.

Επειδή η προσδιορισθείσα για τον προσφεύγοντα αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από/2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Βάσει της έκθεσης αυτής εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Για τις εν λόγω αποφάσεις ασκήθηκε η με αρ. πρωτοκόλλου/.....-2015 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία και απορρίφθηκε στο σύνολό της από την Υπηρεσία μας βάσει της υπ' αριθ.-2015 απόφασης.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και των καθαρών κερδών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του

ν.2238/1994, καθόσον δεν πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 αλλά για απόκρυψη εσόδων λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την άσκηση της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, περί έλλειψης νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και περί εσφαλμένης υπό του ελέγχου εκτίμησης περί προσαύξησης περιουσίας, προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή ο προβαλλόμενος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμός ότι δεν υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις αλλά μόνο επανακαταθέσεις ποσών, είναι αναπόδεικτος καθόσον αυτές δεν συγκεκριμενοποιούνται από τον προσφεύγοντα, αλλά απλά παρατίθενται, χωρίς καμία συσχέτιση μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων. Άλλωστε, ο έλεγχος, όπως εκτενώς αναλύει στην από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου, σε κάθε περίπτωση συναλλαγής, εξετάστηκαν οι κινήσεις των λογαριασμών λεπτομερώς και εν συνεχεία δικαιολογήθηκαν εμπεριστατωμένα οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν οι συγκεκριμένες καταθέσεις ως πρωτογενείς. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από/2015 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, αναπόσπαστο τμήμα της οποίας είναι η από/2015 έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, για το διάστημα από 1.1.2002 έως 31.12.2012 στους ελεγχόμενους λογαριασμούς γινόταν καταθέσεις, επενδύσεις και πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, επιταγών, μεταφορών από λογαριασμούς και ως προϊόντα εντολών, είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, είτε από τρίτους, των οποίων τα στοιχεία ταυτοποιήθηκαν, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις δεν κατέστη δυνατό να γίνουν γνωστά τα στοιχεία του καταθέτη.

Επειδή κατά την διερεύνηση των λογαριασμών που τροφοδότησαν τις ελεγχόμενες κινήσεις-πιστώσεις, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω ποσά προέρχονται από λογαριασμούς ατομικούς του προσφεύγοντος, αλλά και από λογαριασμούς στους οποίους συνδικαιούχοι είναι ο πατέρας, η μητέρα και η ανήλικη κόρη του προσφεύγοντος. Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά που κατατίθονταν πρωτογενώς στους ανωτέρω κοινούς λογαριασμούς, δεν αφορούν εισοδήματα των λοιπών συνδικαιούχων αλλά του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος κατέληξε σε αυτό το συμπέρασμα συνεκτιμώντας κατ' αρχήν, ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα των συνδικαιούχων, δεν συνάδουν με το ύψος των ποσών που κατατίθονταν πρωτογενώς στους ανωτέρω λογαριασμούς. Κατά δεύτερο λόγο, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο, πέραν των υπευθύνων δηλώσεων, που να αποδεικνύει την πηγή προέλευσης των εν λόγω διακινήθέντων χρημάτων, εάν αυτά έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί από τον φόρο νομίμως. Συνεπώς, δεν αρκεί ο προσφεύγων, μόνο να επικαλείται ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις των χρηματικών αυτών ποσών αφορούν έτερους δικαιούχους των ελεγχόμενων λογαριασμών, αλλά, να αποδείξει, πράγμα το οποίο δεν έπραξε, με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διαπιστωθείσες καταθέσεις τρίτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς αφορούν την επιστροφή χορηγηθέντων από αυτόν άτοκων δανείων και όχι επαγγελματικές συναλλαγές και προς τούτου προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις των φερομένων ως δανειοληπτών.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990: «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986.»

Επειδή εν προκειμένω, πέρα από τις προαναφερθείσες υπεύθυνες δηλώσεις, δεν προσκομίστηκε κανένα συμφωνητικό, ούτε αντίγραφα σχετικών κινήσεων καταθέσεων ή αναλήψεων, ούτε άλλο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Περαιτέρω, ορισμένοι εκ των ταυτοποιημένων από τον έλεγχο καταθετών, είχαν επαγγελματική συνεργασία με τον προσφεύγοντα στο παρελθόν. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, ορισμένοι εξ αυτών είχαν δηλωθεί ως πελάτες του προσφεύγοντος στις ως άνω καταστάσεις. Ενδεικτικά, για τη χρήση 2003 δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ως πελάτης ο, ενώ στη χρήση 2005 δηλώθηκε ως πελάτης η Συνεπώς, προϋπήρχε επαγγελματική συνεργασία και έκδοση φορολογικών στοιχείων στο παρελθόν και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος της χορήγησης άτοκων δανείων πρέπει να απορριφθεί ως ανυπόστατος και αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω στην παράγραφο 1 του άρθρου 285 του ν.4072/11-04-2012 αναφέρεται ότι: «1. Με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομά του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων.» και ακολούθως με το άρθρο 287 του ίδιου ως άνω νόμου αναφορικά με τις σχέσεις με τρίτους ορίζεται ότι: «Οι τρίτοι αποκτούν δικαιώματα και αναλαμβάνουν υποχρεώσεις μόνον έναντι του εμφανούς εταίρου.»

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κάλυπτε ο ίδιος, ως «αφανής εταίρος» υποχρεώσεις της εταιρείας και εν συνεχεία επιστρέφονταν τα χρήματα σε αυτόν μέσω των επίμαχων τραπεζικών καταθέσεων, δεν ευσταθεί. Η αφανής εταιρεία συστήθηκε για λόγους ανωνυμίας και προκειμένου ο προσφεύγων να μην εμφανίζεται ο ίδιος προς τους τρίτους. Ως εκ τούτου δεν δύναται να ισχυρίζεται ότι πραγματοποιούσε πληρωμές για λογαριασμό της ως άνω εταιρείας και μάλιστα όταν αυτές οι πληρωμές δεν συγκεκριμενοποιούνται, δεν κατονομάζονται και δεν προσκομίζεται κανένα σχετικό στοιχείο προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού.

Επειδή, στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, η προσκομισθείσα από/2015 βεβαίωση κέρδους του ΟΠΑΠ, δεν αποτελεί από μόνη της αποδεικτικό στοιχείο επαρκές, καθόσον ούτε το αναγραφόμενο σε αυτή ποσό δηλώθηκε στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ούτε προέκυψαν πιστώσεις ποσών μέσα στο 2010, από τις οποίες να προκύπτει διανομή κερδών από τυχερά παίγνια με καταθέτη τον ΟΠΑΠ. Επομένως, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται μεν την εισπραξη μερισμάτων από πλοιοκτήτριες εταιρείες, κατά τα έτη 2002, 2003 και 2004, για ποσά των 120.000 €, 100.000 € και 180.000 €, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζει συγκεκριμένες τραπεζικές κινήσεις, που να αποδεικνύουν την πίστωση των εν λόγω μερισμάτων και ο έλεγχος, κατά την επεξεργασία της ροής του χρήματος, δεν διαπίστωσε σε καμία περίπτωση την ύπαρξη κινήσεων που να συνάδουν με αντίστοιχες καταθέσεις ποσών. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή σε ότι αφορά την απόκτηση του με αρ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου στις/2002, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτή πραγματοποιήθηκε από αναλήψεις που διενεργήθηκαν στις/2002 και/2002 συνολικού ύψους 38.080,00 €. Από την επεξεργασία των δεδομένων που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, προέκυψε ότι οι ανωτέρω αναλήψεις, οι οποίες σημειωτέον πραγματοποιήθηκαν έξι (6) μήνες πριν την επίμαχη αγορά, αφορούσαν επιταγές και όχι μετρητά, οι οποίες όμως εισπράχθηκαν κατά την ημερομηνία έκδοσής τους από έτερα πρόσωπα και όχι από τον πωλητή του ως άνω αυτοκινήτου. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν δικαιολογήθηκε επαρκώς από τον προσφεύγοντα η αγορά του εν λόγω οχήματος.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος λανθασμένα δεν έλαβε υπ' όψιν του τα ακαθάριστα έσοδα βάσει περαίωσης ως όφειλε, αλλά μόνο αυτά που απεικονίζονταν στα τηρούμενα βιβλία. Εν προκειμένω, στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 10 της ΠΟΛ 1050/17-02-2015 προβλέπεται: *"Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων."* Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς η ελεγκτική αρχή έλαβε υπ' όψιν της μόνο τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των βιβλίων του προσφεύγοντος και όχι τα τεκμαρτά δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα βάσει περαίωσης.

Επειδή ως προς τον έτερο επικαλούμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί πώλησης πίνακα ζωγραφικής αξίας 17.700,00 € στην προσκομίσθηκε μόνο μία υπεύθυνη δήλωση του ιδίου και όχι της φερόμενης ως αγοράστριας, η οποία όμως σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επαρκές αποδεικτικό στοιχείο και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010: «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....

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 σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1147/27-10-2010: «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 νόμου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 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 επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχός τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση τα στοιχεία βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. και δεν είχαν ληφθεί υπ' όψιν κατά την έκδοση του υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, ορθώς θεωρήθηκαν νέα στοιχεία από την φορολογική αρχή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994. Βάσει αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004, 2006, 2007, 2010, 2011 και 2012, ενώ για τις χρήσεις 2005, 2008 και 2009 εκδόθηκε σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1019/2011 το υπ' αριθ./.....-2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Στο ως άνω εκκαθαριστικό συμπεριελήφθη η αποκρυσβείσα, σε κάθε μία από τις τρεις ανωτέρω χρήσεις, φορολογητέα αξία και καταλογίσθηκε ο αναλογούν φόρος. Ο προσφεύγων με την από/2015 υπεύθυνη δήλωσή του, αποδέχτηκε το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό και τον συνακόλουθο αναλογούντα φόρο και παράλληλα τις αντίστοιχες Πράξεις Επιβολής Προστίμου που αφορούν τις χρήσεις 2005, 2008 και 2009. καταβάλλοντας την πρώτη δόση των αναλογούντων φόρων και προστίμων μέσω τραπεζής στις/2015.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων αποδέχτηκε την προσδιορισθείσα ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για τις χρήσεις 2005, 2008 και 2009. Στις εν λόγω χρήσεις, όπως άλλωστε και στις λοιπές που ελέγχθηκαν, είχαν εντοπιστεί πλείστες καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα, οι οποίες ήταν ανώνυμες και ορισμένες εξ αυτών ονομαστικές. Σημειωτέον δε, ότι στη χρήση 2005, όλες οι υπό εξέταση αδικαιολόγητες καταθέσεις ήταν ανώνυμες. Ως εκ τούτου, η εν λόγω αποδοχή και η εξ αυτής απορρέουσα οριστικοποίηση του φόρου περαίωσης αλλά και των προστίμων ΚΒΣ των ανωτέρω ετών, σημαίνει ότι ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε, αλλά τουναντίον αποδέχτηκε ότι όλες οι καταθέσεις, ανώνυμες και μη, αφορούσαν επαγγελματικές συναλλαγές. Το γεγονός αυτό δεσμεύει τον προσφεύγοντα και δημιουργεί σε βάρος του τεκμήριο γνώσεως και έμμεσης αποδοχής ότι και λοιπές ανώνυμες καταθέσεις στις άλλες ελεγχόμενες χρήσεις αφορούν επίσης επαγγελματικές συναλλαγές του για τις οποίες δεν εκδόθηκε το προσήκον φορολογικό στοιχείο.

Επειδή ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου, παρατίθενται κατόπιν εκτενούς επεξεργασίας, ονόματα καταθετών, τα οποία αποδεδειγμένα σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την αποδοχή των πράξεων επιβολής προστίμου και του φόρου που προέκυψε βάσει του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης για τις χρήσεις 2005, 2008 και 2009, καθώς και των αποδιδόμενων παραβάσεων, ορθώς κρίθηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ως μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»* και στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι κριθείσες από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις δεν προέρχονταν από μη δηλωθέντα έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν υφίστανται λόγοι ουσίας ή τυπικοί που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της φορολογικής αρχής άκυρες και περαιτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αόριστοι, αβάσιμοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, όλες οι διαφορές προκύπτουν στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και για τον λόγο αυτό εκδόθηκαν αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (σχετική και η υπ' αριθ.-/.....-2015 απόφαση της υπηρεσίας μας) και ορθά ο έλεγχος εφήρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του ν. 2238/1994 για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών του προσφεύγοντος στη φορολογία εισοδήματος και τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 για τον υπολογισμό των φορολογητέων εκροών, χωρίς να προκύπτει μεταβολή της νομικής ή πραγματικής βάσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. και ημερομηνία/2015 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31/12/2002

Διαφορά φόρου	91.518,87
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	109.822,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	201.341,51

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003

Διαφορά φόρου	38.699,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	46.439,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85.138,90

3. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Διαφορά φόρου	123.454,73
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	148.145,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	271.600,41

4. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Διαφορά φόρου	147.656,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	177.187,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	324.843,35

5. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Διαφορά φόρου	161.426,34
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	193.711,61
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	355.137,95

6. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Διαφορά φόρου	22.264,35
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	26.717,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.981,57

7. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

Διαφορά φόρου	84.278,63
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	101.134,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	185.412,99

8. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Διαφορά φόρου	10.030,32
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (99%) ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου	9.930,02
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.960,34

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).