



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 18-01-2016

Αριθμός απόφασης: 44

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604554
ΦΑΞ : 213 1604566-7

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού καθώς και, κατά των υπ' αριθμ.:

1) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2000,

- 2) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2001,
- 3) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2002,
- 4) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2003,
- 5) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2004,
- 6) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2005,
- 7)Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2006,
- 8) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2007,
- 9) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2008,
- 10) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2009,
- 11) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2010,
- 12) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου της Α΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά της από έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής Αιγαίου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 15-01-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2000, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 17.593,17€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3, 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 8.217,17€ λόγω ανακριβούς έκδοσης μίας (1) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 586,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης μίας (1) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€ και **γ)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ., χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρουβείσας αξίας 607.598,97€.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2001, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 277.792,92€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3, 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 227.994,21€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε τριάντα (30) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€ **β)** ποσό 2.344,00€ λόγω μη έκδοσης τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 38.664,71€ λόγω ανακριβούς έκδοσης εννέα (9) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€ και **δ)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ., χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρουβείσας αξίας 398.714,93€.

3) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2002, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 338.399,62€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3, 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 283.614,52€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε σαράντα οκτώ (48) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€ **β)** ποσό 5.860,00€ λόγω μη έκδοσης δέκα (10) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 46.581,10€ λόγω ανακριβούς έκδοσης έντεκα (11) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€ και **δ)** ποσό 2.344,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης τεσσάρων (4) Α.Π.Υ., αξίας μικρότερης των 880,00€.

4) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2003, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 494.396,70€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3, 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 433.326,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε σαράντα οκτώ (48) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€ **β)** ποσό 4.102,00€ λόγω μη έκδοσης επτά (7) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 45.834,70€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δεκατριών (13) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **δ)** ποσό 2.344,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€ και **ε)** ποσό 8.790,00€

λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 589.447,74€.

5) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2004, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 436.084,00€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3 , 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 282.250,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε σαράντα δύο (42) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 2.344,00€ λόγω μη έκδοσης τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 142.700,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης εννέα (9) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€ και **δ)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 675.768,91€.

6) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2005, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 493.672,00€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3 , 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 287.880,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε πενήντα οκτώ (58) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 2.930,00€ λόγω μη έκδοσης πέντε (5) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 192.900,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δέκα επτά (17) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **δ)** ποσό 1.172,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο (2) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€ και **ε)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 210.342,00€.

7) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2006, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 310.775,80€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3 , 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 223.883,80€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 2.344,00€ λόγω μη έκδοσης τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 74.000,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δέκα τεσσάρων (14) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **δ)** ποσό 1.758,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης τριών (3) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€ και **ε)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 45.793,03€.

8) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2007, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 537.029,63€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3 , 30 παρ. 4 και 2

παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 380.922,71€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε ενενήντα (90) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 2.930,00€ λόγω μη έκδοσης πέντε (5) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 143.800,92€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δέκα εννέα (19) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **δ)** ποσό 586,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης μιας (1) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€ και **ε)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 553.197,78€.

9) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 725.182,77€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3 , 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 603.976,77€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε εκατόν δέκα εφτά (117) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 2.344,00€ λόγω μη έκδοσης τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 108.900,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δέκα πέντε (15) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **δ)** ποσό 1.172,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο (2) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€ και **ε)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 629.819,29€.

10) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2009, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 855.362,00€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3 , 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 603.905,50€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε εκατόν οκτώ (108) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 1.758,00€ λόγω μη έκδοσης τριών (3) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **γ)** ποσό 239.150,50€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δέκα εννέα (19) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **δ)** ποσό 1.758,00€ λόγω ανακριβούς έκδοσης τριών (3) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€ και **ε)** ποσό 8.790,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 640.459,51€.

11) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2010, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 376.454,89€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1, 2 & 3 , 30 παρ. 4 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδιασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997, το οποίο αναλυτικά έχει ως εξής: **α)** ποσό 189.650,00€ λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε σαράντα δύο (42) περιπτώσεις, αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **β)** ποσό 137.971,00€ λόγω μη έκδοσης δεκαέξι (16) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00€, **γ)** ποσό 1.172,00€ λόγω μη έκδοσης δύο (2) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 880,00€, **δ)** ποσό 3.200,00€ λόγω μη έκδοσης τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. αξίας μικρότερης των 1.200,00€, **ε)** ποσό 8.000,00€ λόγω ανακριβούς

έκδοσης μίας (1) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 880,00€, **στ)** ποσό 24.461,89€ λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο (2) Α.Π.Υ. αξίας μεγαλύτερης των 1.200,00€ και **ζ)** ποσό 12.000,00€ χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 992.834,32€,

12) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου από 1/1 έως 31/12/2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 600,00€, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 36 παρ. 1 & 10 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 2523/1997, επειδή δεν προσκόμισε τα ζητούμενα στοιχεία βάσει της υπ' αρ. 3088/16-11-2012 χειρόγραφης πρόσκλησης.

Δυνάμει του με αρ. εξερχ. Πρωτ. εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, διαβιβάστηκε προς την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. - Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου, ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, συμπεριλαμβανομένου και του προσφεύγοντος, για τη διενέργεια ελέγχου προέλευσης εισοδήματος «πόθεν έσχες».

Συνεπεία του ανωτέρω εγγράφου εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου – έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-Αιγαίου, η οποία αντικαταστάθηκε διαδοχικά από τις υπ' αρ.,, και εντολές ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρ. 15 του Ν. 3888/2010 και για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.

Για την εκτέλεση της ως άνω εντολής, το Σ.Δ.Ο.Ε. αιτήθηκε στις, και την άρση του τραπεζικού απορρήτου, για τις χρήσεις από το 2000 έως την ημερομηνία σύνταξης του αρχικού εγγράφου, στις την άρση του απορρήτου των χρηματιστηριακών συναλλαγών και στις, κατάσταση των γραμματίων προείσπραξης από τον για όλες τις πράξεις του ελεγχόμενου από 01-01-2000 έως 31-12-2010, 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 αρ. 88 του Ν. 3842/2010.

Κατόπιν των με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. 7455/12-03-2014 και 766/01-04-2015 κλήσεων σε ακρόαση

(αρ. 6 Ν. 2690/1999), ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αρ. πρωτ.,,,, και υπομνήματά του, από τα οποία το Σ.Δ.Ο.Ε. έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του.

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης και με αριθ. έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, δυνάμει της οποίας εκδόθηκαν, από την Προϊσταμένη της ως άνω Δ.Ο.Υ., οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι ως άνω πράξεις αφορούν την μη έκδοση καθώς και την ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών από τον προσφεύγοντα, για παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες σε πελάτες του, στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Ο προσφεύγων, με την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, συνυπέβαλε στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών νέα στοιχεία, ήτοι:

1) Ακριβές φωτοαντίγραφο της από Δήλωσης της ασφαλιστικής εταιρείας με την επωνυμίαΑ.Ε., με την οποία δηλώνει ότι για την ζημία κλάδου σκαφών με αρ., ασφαλιστήριο κλάδου σκαφών υπ' αρ., καταβλήθηκε αποζημίωση με τις πιο κάτω επιταγές:

α) Bank, ποσού δρχ. 60.000.000, πληρωτέα 07-02-2000, σε διαταγή κ. και

β) Bank, ποσού δρχ. 75.000.000, πληρωτέα 18-05-2000, σε διαταγή κ.

2) Ακριβές φωτοαντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της Bank.

3) Ακριβές φωτοαντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της Bank.

4) Ακριβές φωτοαντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της Bank, ποσού 6.724,85€, με ημερομηνία έκδοσης, σε διαταγή της εταιρείας «.....Α.Ε. με διακρ. τίτλο. Α.Ε.».

5) Την από εξώδικη δήλωση – πρόσκληση της ως άνω εταιρείας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις και με την οποία του επεστράφη η ως άνω επιταγή.

6) Ακριβές φωτοαντίγραφο του υπ' αριθ. πιστωτικού τιμολογίου της ως άνω εταιρείας.

7) Ακριβές φωτοαντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της τράπεζας, ποσού 1.874.58€, με ημερομηνία έκδοσης, σε διαταγή της εταιρείας «.....».

8) Την από εξώδικη δήλωση – πρόσκληση της ως άνω εταιρείας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις και με την οποία του επεστράφη η ως άνω επιταγή.

9) Ακριβές φωτοαντίγραφο του υπ' αριθ. πιστωτικού τιμολογίου της ως άνω εταιρείας.

10) Ακριβές φωτοαντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της τράπεζας, ποσού 4.388,58€, με ημερομηνία έκδοσης, σε διαταγή του «.....».

8) Την από εξώδικη δήλωση – πρόσκληση του ως άνω, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις και με την οποία του επεστράφη η ως άνω επιταγή.

9) Ακριβές φωτοαντίγραφο του υπ' αριθ. πιστωτικού τιμολογίου του ως άνω.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

Λόγοι προσφυγής που άπτονται του κρινόμενου ζητήματος της επιβολής προστίμων.

1) Έλλειψη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων τα οποία να δικαιολογούν την διενέργεια επανελέγχου στις ελεγχόμενες χρήσεις.

2) Αντίθεση του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν 3888/2010 στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

3) Αντίθεση του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

4) Μη νόμιμη η υπαγωγή της δήθεν διαπιστωθείσης από τον έλεγχο «αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας», σε φόρο και πρόστιμα για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., διότι η εν λόγω προσαύξηση έλαβε χώρα πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 3888/2010, ήτοι πριν τις 30.9.2010, και η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 δεν έχει αναδρομική ισχύ.

5) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για όλες τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι και 31.12.2006, λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε

υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

6) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Μη σύννομη έκθεση ελέγχου γιατί δεν κλήθηκε να εκφράσει τις απόψεις του επί συγκεκριμένων πορισμάτων του παρόντος ελέγχου.

7) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για καταθέσεις οι οποίες έλαβαν χώρα από τον ίδιο ή συνεργάτες του γραφείου του και δεν αφορούσαν σε αμοιβή για επαγγελματική του δραστηριότητα, αλλά για χρήματα που διαχειριζόταν ως ιδιοκτήτης, αρχικά του σωματείου «.....» και μετά της

8) Μη νόμιμη επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για καταθέσεις οι οποίες έλαβαν χώρα από τον ίδιο ή συνεργάτες του γραφείου του και δεν αφορούσαν σε αμοιβή για επαγγελματική του δραστηριότητα, αλλά για χρήματα που διαχειριζόταν ως ιδιοκτήτης, της

9) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. για πιστώσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, που δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά χρηματικά ποσά που προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις.

10) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες αφορούν σε τίμημα από μεταβίβαση μετοχών και όχι σε αμοιβές του.

11) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου, για χρηματικές καταθέσεις που αφορούν σε καταβολή χρηματικών ποσών για δαπάνες, στις οποίες προέβη για λογαριασμό της «.....»

12) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για χρηματικές καταθέσεις που αφορούν σε λήψη αποζημίωσης για λογαριασμό πελάτη του.

13) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για χρηματικές καταθέσεις που αφορούν σε μεταφορές από λογαριασμό του.

14) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για καταθέσεις που αφορούν σε επιστροφή προκαταβολών για μη συμφωνηθείσες μεταγραφές.

15) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για καταθέσεις που αφορούν σε λήψη χρημάτων για λογαριασμό πελάτη του.

16) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για καταθέσεις που αφορούν σε επιστροφή χρημάτων από εργασίες σε ακίνητό του, τις οποίες είχε αναθέσει σε τρίτους και δεν ολοκληρώθηκαν.

17) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για κατάθεση που αφορά σε επιστροφή χρημάτων σε πελάτη του.

Λόγοι προσφυγής που δεν άπτονται του κρινόμενου ζητήματος της επιβολής προστίμων.

1) Μη απόδειξη εκ μέρους της φέρουσας το βάρος απόδειξης Φορολογικής Αρχής, τόσο της ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, όσο και της προέλευσης και της αιτίας αυτής. – Μη νόμιμη και αντισυνταγματική η επίρριψη στο φορολογούμενο του βάρους απόδειξης της προσαύξησης περιουσίας.

2) Αντισυνταγματικότητα της μεθοδολογίας των έμμεσων τεχνικών ελέγχων, αφενός λόγω αντίθεσης στην Αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου και αφετέρου λόγω καθορισμού του αντικείμενου του φόρου, όχι με νόμο αλλά με βάση Κανονιστική Πράξη της Διοίκησης.

3) Μη νόμιμη εν προκειμένω εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, λόγω του ότι αυτές εφαρμόζονται μόνο σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31.12.2013.

4) Μη νόμιμη η κρίση περί ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, χωρίς επιβολή προστίμου ΚΒΣ για καταθέσεις που ομοίως αφορούσαν τον , οι οποίες έλαβαν χώρα στο λογαριασμό της τράπεζας και χρησιμοποιήθηκαν για κάλυψη δαπανών της ομάδας.

5) Μη νόμιμη η κρίση περί ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, χωρίς επιβολή προστίμου ΚΒΣ για επώνυμες καταθέσεις με όνομα καταθέτη «.....» ή «.....», οι οποίες έλαβαν χώρα για κάλυψη αναγκών της ανωτέρω ομάδας.

6) Μη νόμιμη η κρίση περί ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, χωρίς επιβολή προστίμου ΚΒΣ για καταθέσεις οι οποίες έλαβαν χώρα από τον ίδιο ή συνεργάτες του γραφείου του και δεν αφορούσαν σε αμοιβή για επαγγελματική του δραστηριότητα, αλλά για χρήματα που διαχειριζόταν ως ιδιοκτήτης, της».

7) Μη νόμιμη η κρίση περί ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, χωρίς επιβολή προστίμου ΚΒΣ για πιστώσεις στις Τράπεζες και , για τις οποίες ουδόλως αποδείχθηκε ότι αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις.

8) Μη νόμιμη η κρίση περί ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, χωρίς επιβολή προστίμου ΚΒΣ για καταθέσεις οι οποίες αφορούσαν σε επιστροφή χρημάτων που είχε παράσχει σε οικογενειακή εταιρεία, στην οποία ήταν μέτοχος.

9) Μη νόμιμη η κρίση περί ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας για καταθέσεις που αφορούσαν σε ποσά τα οποία καταβλήθηκαν για λογαριασμό πελατών του, ως εγγυήσεις, στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται έλλειψη συμπληρωματικών στοιχείων τα οποία να δικαιολογούν την διενέργεια επανελέγχου στις χρήσεις που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς είχε περαιώσει αυτές, με τις κάτωθι διατάξεις, ως εξής: α) τις χρήσεις 1999 (οικ. 2000), 2000 (οικ.2001) και 2001 (οικ. 2002), σύμφωνα με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1061203/1148/ΠΟΛ1144/ΔΣΣΦΕ/Α/20-5-1998, αποδεχόμενος το ειδικό σημείωμα ελέγχου, β) την χρήση 2002 (οικ. 2003) βάσει των διατάξεων του Ν. 3259/2004, γ) τις χρήσεις 2003(οικ. 2004), 2004(οικ. 2005) και 2005(οικ. 2006) βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 και δ) τις χρήσεις 2006(οικ. 2007) και 2008(οικ. 2009) με την διαδικασία της αυτοπεραίωσης (Ν.3296/2004).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 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).....
Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.».

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 66 του Ν. 2238/94:...«Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας.....δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.
β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ.

οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της ΓενικήςΔιεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.».

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 67^Α του Ν. 2238/94: ...«Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα εφόσον επιλεγούν προς έλεγχο από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων και διενεργείται στην Ελεγκτική υπηρεσία με βάση: **α)** τα στοιχεία του φακέλου, **β)** τα δελτία πληροφοριών, **γ)** τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, **δ)**....., **ε)** τα στοιχεία και τις πληροφορίες των Προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 παρ. 2 του Ν. 3842/2010 (που ορίζει ότι : Τα Υπουργεία,οι Τράπεζες και τα λοιπά Πιστωτικά Ιδρύματα υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος) και **στ)** τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 της 4ΠΟΛ 1144/1998, προβλέπεται ότι: « 2. Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με βάση τις επαληθεύσεις που ορίζονται στην απόφαση αυτή, καθώς και του Κ.Φ.Σ. ή Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, περιλαμβάνονται για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις σε ειδικό σημείωμα ελέγχου. Στο σημείωμα αυτό αναγράφεται και η κρίση επί του κύρους των βιβλίων καθώς και το πόρισμα του ελέγχου περί του ύψους των αγορών ή των ακαθάριστων εσόδων, κατά περίπτωση,. καθώς και των καθαρών κερδών, για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ανάλογα ειδικά σημειώματα συντάσσονται και για κάθε μια χωριστά από τις λοιπές φορολογίες, γενομένης προς τούτο σχετικής μνείας στο ειδικό σημείωμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Τα ειδικά σημειώματα ελέγχου υπογράφονται, ελέγχονται και θεωρούνται αρμοδίως και στη συνέχεια, εφόσον περιέχουν διαπιστώσεις φορολογικών διαφορών, επιδίδονται με ευθύνη των ελεγκτών στον υπόχρεο, συντασσομένης σχετικής πράξης επίδοσης επί του σώματος αυτών.....».

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 της ίδιας ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν.1642/1986 , εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης».

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004 ορίζεται ότι: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#),

εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Τα ίδια ως άνω ισχύουν και για την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων βάσει του Ν. 3697/2008, όπως αυτός, με το άρθρο 28, επέφερε μεταβολές στα άρθρα 1-11 του Ν. 3259/2004.

Επειδή Με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του Ν. 3296/2004, ορίζονται τα εξής: παρ. 2. «Οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά τον χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.». Εξάλλου με την ΠΟΛ.1027/2005 διευκρινίζεται ότι: «Σε περίπτωση που διαπιστωθεί με οποιοδήποτε τρόπο η μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13-17 του Ν.3296/2004 σε ότι αφορά τις προϋποθέσεις και τους όρους της περαίωσης, τότε αυτές οι περαιούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ δεν θεωρούνται περαιωθείσες και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις.».

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

Συμπληρωματικό στοιχείο επίσης αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90.».

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών βάσει της από και με αρ. έκθεσης ελέγχου(εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου, η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει του με αρ. πρωτ.εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνιακών Θεμάτων, με το οποίο διαβιβάστηκε προς το Σ.Δ.Ο.Ε. ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, για την διενέργεια ελέγχου «Πόθεν Έσχες». Επιπλέον στην έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων συμπεριλαμβάνονται επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος και εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιελήφθη στο αρχικό φύλλο ελέγχου. Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ή κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως εν προκειμένω, και οι οποίες δεν εκδόθηκαν κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., όπως εν προκειμένω η

διενέργεια ελέγχου δεν προκλήθηκε από την Προϊσταμένη της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών. Συνεπώς η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο δικαιολογεί την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος και στην απορρέουσα εξ' αυτού αρχή της νομιμότητας του φόρου, καθώς επιβάλλει φόρο επί μη συγκεκριμένου και ρητώς κατανομαζόμενου εισοδήματος, για το οποίο δεν δύναται να επιβληθεί φόρος εισοδήματος αλλά ούτε και πρόστιμο Κ.Β.Σ. με αποτέλεσμα να είναι άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επίσης ισχυρίζεται ότι τίθεται και 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 φορολογούμενου – 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 δημιούργησαν (αρ. απόφασης **3983/2015 του Δ. Εφ. Αθηνών – τμήμα 6° Τριμελές**).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: « 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 εξαίρεση 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για όλες τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι και 31.12.2006, λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «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.».

Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

(Η περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.)

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: « 5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Εν συνεχεία, με τις διατάξεις των άρθρων: 11 του Ν. 3513/2006, 29 του Ν.3697/08, 10 του Ν. 3790/2009, 82 του Ν.3842/2010, 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, 2 του Ν. 4098/2012 παρατείνεται ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, για τις χρήσεις 2000 έως 2006, μέχρι 31-12-2013.

Σύμφωνα με το άρθ. 22 εδ. β' του Ν. 4203/2013 «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχουπου λήγουν στις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, 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,». Στην προκειμένη περίπτωση με το με αρ. πρωτ. 3452ΕΞ/14-04-2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνιακών Θεμάτων,

διαβιβάστηκε προς το Σ.Δ.Ο.Ε. ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, για την διενέργεια ελέγχου «Πόθεν Έσχες».

Άρα, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, είχε, κατά την ημερομηνία κοινοποίησης των κρινόμενων πράξεων, παραταθεί μέχρι τις 31/12/2015 και συνεπώς, δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής για τις χρήσεις 2000 έως 2006, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα. Άλλωστε ο νομοθέτης δεν εμποδίζεται από καμία συνταγματική αρχή να παρατείνει την εκάστοτε προθεσμία παραγραφής.

Επειδή δεν τίθεται θέμα παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης καθώς τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία και ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εγγράφως, με την κατάθεση υπομνημάτων, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για καταθέσεις από το ίδιο ή συνεργάτες του γραφείου του και δεν αφορούσαν σε αμοιβή για την επαγγελματική του δραστηριότητα, αλλά για χρήματα που διαχειριζόταν ως ιδιοκτήτης αρχικά του σωματείου «» και εν συνεχεία της «.....». Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι τα χρήματα που κατατίθενται στους λογαριασμούς του προέρχονταν από τον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της «.....», από αναλήψεις στις οποίες προέβαινε ο λογιστής αυτής κ., τα οποία του παρέδιδε μετρητά και τα οποία εν συνεχεία, συνεργάτες του τα κατέθεταν σε προσωπικούς του λογαριασμούς. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν απέδειξε με κανένα πρόσφορο μέσο για ποιο λόγο τα χρηματικά αυτά ποσά κατατίθενται στον προσωπικό λογαριασμό και όχι σε αυτόν της Επιπλέον δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του στοιχεία, π.χ. παραστατικά δαπανών, που να προσδιορίζουν την αιτία των καταθέσεων αυτών και να τις συνδέουν με τις αναλήψεις από τον λογαριασμό του ως άνω σωματείου. Καθώς όμως δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο αδιαμφισβήτητο, ότι οι καταθέσεις των μετρητών στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντα από συνεργάτες του αφορούσαν σε αμοιβές από παρασχεθείσες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, από μόνο του δε το γεγονός της ύπαρξης των καταθέσεων αυτών δεν δημιουργεί την υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για καταθέσεις από το ίδιο ή συνεργάτες του γραφείου του και δεν αφορούσαν σε αμοιβή για την επαγγελματική του δραστηριότητα, αλλά για χρήματα που διαχειριζόταν ως ιδιοκτήτης του σωματείου «». Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι τα χρήματα που κατατίθενται στους λογαριασμούς του προέρχονταν από επιταγές της «.....», από καταθέσεις χρημάτων από τον λογιστή αυτής και από καταθέσεις μετρητών, που κατέληγαν στα χέρια του, από τον ίδιο ή συνεργάτες του. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν απέδειξε με κανένα πρόσφορο μέσο για ποιο λόγο τα χρηματικά αυτά ποσά κατατίθενται στον προσωπικό λογαριασμό, από την δε επεξεργασία των λογαριασμών του δεν εντοπίστηκαν χρεώσεις (αναλήψεις) που να αποδεικνύουν ότι τα χρήματα αυτά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για πληρωμές του εν λόγω σωματείου. Επιπλέον δεν προσκόμισε, ούτε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του, αντίγραφα των βιβλίων της προκειμένου να αποδείξει μέσω της λογιστικής απεικόνισης των συναλλαγών, το αληθές των ισχυρισμών του. Επίσης, λόγω υπαιτιότητας της (μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων κατόπιν προσκλήσεως) ο έλεγχος δεν κατέστη δυνατόν να

προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική ενέργεια και επαλήθευση. Καθώς όμως δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο αδιαμφισβήτητα, ότι οι καταθέσεις των μετρητών στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντα αφορούσαν σε αμοιβές από παρασχεθείσες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, από μόνο του δε το γεγονός της ύπαρξης των καταθέσεων αυτών δεν δημιουργεί την υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για καταθέσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς που δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά χρηματικά ποσά που προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις. Καθώς όμως δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο αδιαμφισβήτητα, ότι οι καταθέσεις των μετρητών στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντα, από τον ίδιο ή συνεργάτες του αφορούσαν σε αμοιβές από παρασχεθείσες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, από μόνο του δε το γεγονός της ύπαρξης των καταθέσεων αυτών δεν δημιουργεί την υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμων για πιστώσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, οι οποίες αφορούν σε τίμημα από μεταβίβαση μετοχών και όχι σε αμοιβές του. Συγκεκριμένα αφορούν πιστώσεις χρηματικών ποσών(μετρητά) από μεταβίβαση μη εισηγμένων ονομαστικών μετοχών της «.....», όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται παρακάτω:

α/α	Ημ/νία κατάθεσης	Αιτιολογία	Ποσό κατάθεσης	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού
1			21.950,00€		
2			70.000,00€		
3			4.968,80€		
4			100.000,00€		
5			50.000,00€		
6			50.000,00€		
7			50.000,00€		
8			50.000,00€		
9			65.000,00€		
10			69.321,50€		
11			100.000,00€		
		Σύνολο	631.240,30€		

Αρχικώς ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε έκανε δεκτό ότι συνολικό ποσό ύψους 1.824.367,45€ αφορά πράγματι σε μέρος του πραγματικού τιμήματος των 3.700.000,00€ από την μεταβίβαση μετοχών, καθώς εντολείς για την κατάθεση του ως άνω συνολικού ποσού ήταν: α) ο αγοραστής αυτών κ., β) η επιχείρηση «», με διαχ/στή τον κ. και γ) η «.....», με κύριο μέτοχο τον κ. Εν συνεχεία ο έλεγχος έκανε επίσης δεκτό ότι πιστώσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, συνολικού ποσού ύψους 400.280,00€, αφορούν επίσης σε μέρος του πραγματικού τιμήματος. Σχετικά όμως με τις πιστώσεις χρηματικών ποσών(μετρητά) του ανωτέρω πίνακα, οι οποίες έγιναν από τον ίδιο ή συνεργάτες του, και για τις

οποίες δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ούτε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του, που να αποδεικνύουν το αληθές των ισχυρισμών του. Καθώς όμως δεν προκύπτει από τα στοιχεία των καταθετών, η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους, δεν δημιουργείται η υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς δεν αποδεικνύεται αδιαμφισβήτως ότι αφορούσαν σε αμοιβές από παρασχεθείσες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου, για χρηματικές καταθέσεις που αφορούν σε καταβολή χρηματικών ποσών για δαπάνες, στις οποίες προέβη για λογαριασμό της «.....». Συγκεκριμένα αναφέρεται στην κατάθεση ποσού 43.000,00€, στις, στον υπ' αρ. 1..... λογαριασμό του στην, από συνεργάτιδα του γραφείου του, ενώ τα χρήματα προέρχονταν, όπως ισχυρίζεται, από τον έτερο μέτοχο της «.....», Κ. και αφορούσαν στο μερίδιο που του αντιστοιχούσε στα έξοδα της ομάδας, τα οποία προγενέστερα είχε επιβαρυνθεί ο ίδιος. Καθώς όμως δεν προκύπτει από τα στοιχεία του καταθέτη, η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους, δεν δημιουργείται η υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς δεν αποδεικνύεται αδιαμφισβήτως ότι αφορούσαν σε αμοιβές από παρασχεθείσες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την ενδικοφανή προσφυγή του, συνυπέβαλε στην Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών την από Δήλωση της ασφαλιστικής εταιρείας με την επωνυμία, με την οποία δηλώνει ότι για την ζημία κλάδου σκαφών με αρ., ασφαλιστήριο κλάδου σκαφών υπ' αρ., καταβλήθηκε αποζημίωση με τις πιο κάτω επιταγές:

α) Bank, ποσού δρχ. 60.000.000, πληρωτέα, σε διαταγή κ. και

β) Bank, ποσού δρχ. 75.000.000, πληρωτέα, σε διαταγή κ.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι οι ανωτέρω επιταγές εσφαλμένα κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις διότι αφορούν σε λήψη αποζημίωσης για λογαριασμό του εντολέα(πελάτη) του Οι επιταγές αυτές κατατέθηκαν στον υπ' αρ. λογαριασμό του προσφεύγοντα, στην, στις και αντίστοιχα. Από το σώμα των επιταγών δεν προκύπτει ότι τα χρήματα αυτά αφορούσαν τον εντολέα του, όπως ισχυρίζεται, ενώ δεν προσκόμισε και κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η μεταφορά των εν λόγω χρηματικών ποσών σε αυτόν. Καθώς όμως δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο αδιαμφισβήτητα, ότι οι καταθέσεις των επιταγών στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντα αφορούσαν σε αμοιβές από παρασχεθείσες υπηρεσίες, στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, από μόνο του δε το γεγονός της ύπαρξης των καταθέσεων αυτών δεν δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για χρηματικές καταθέσεις που αφορούν σε μεταφορές από λογαριασμό του.

Συγκεκριμένα αναφέρεται στις παρακάτω καταθέσεις επιταγών:

α/α	Αρ. Επιταγής / Ημ/νία	Ποσό κατάθεσης	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού
1	.	90.000,00€	.	.
2	.	59.000,00€	.	.

Οι επιταγές αυτές εκδόθηκαν, όπως ισχυρίζεται, σε χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού που τηρεί στην τράπεζα Η εν λόγω τράπεζα όμως γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι δεν υφίσταται τέτοιος λογαριασμός με δικαιούχο τον προσφεύγοντα αλλά ότι ο αριθμός αυτός αντιστοιχεί σε εσωτερικό λογαριασμό της τράπεζας που εκδίδει την επιταγή και όχι σε λογαριασμό δικαιούχου. Επίσης δεν προσκόμισε, ούτε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πηγή ή αιτία προέλευσης των ανωτέρω καταθέσεων και το αληθές των ισχυρισμών του. Καθώς όμως δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο αδιαμφισβήτητα, ότι οι καταθέσεις των επιταγών στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντα αφορούσαν σε αμοιβές από παρασχεθείσες υπηρεσίες, στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, από μόνο του δε το γεγονός της ύπαρξης των καταθέσεων αυτών δεν δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, πρέπει να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για χρηματικές καταθέσεις που αφορούν σε επιστροφή προκαταβολής για μη συμφωνηθείσες μεταγραφές.

Συγκεκριμένα αναφέρεται στις παρακάτω καταθέσεις:

α/α	Καταθέτης	Ημερομηνία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού
1			10.000,00€		
2			10.000,00€		

για τις οποίες επιβλήθηκε ισόποσο πρόστιμο της παρ. 10^α του αρ. 5 του Ν. 2523/1997.

Κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα τα ανωτέρω ποσά τα είχε προκαταβάλλει για μελλοντική συνεργασία του μεν κ. (ποδοσφαιριστή), με την, του δε κ.(προπονητή), με την, οι οποίες τελικώς δεν πραγματοποιήθηκαν και γι' αυτόν το λόγο του επέστρεψαν τις προκαταβολές. Καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, ούτε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του, κάποιο προσύμφωνο ή την λύση της συμφωνίας(ή άλλου είδους παραστατικό) προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, ορθώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι οι ανωτέρω καταθέσεις αποτελούν αμοιβές του για παρεχόμενες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας και του επιβλήθηκε το προσήκον πρόστιμο(ισόποσο).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για χρηματικές καταθέσεις που αφορούν σε λήψη χρημάτων για λογαριασμό του πελάτη του. Συγκεκριμένα αναφέρεται σε καταθέσεις επιταγών στους λογαριασμούς του, από τον κ. οι οποίες εκδίδονταν για κάλυψη οικονομικών υποχρεώσεών του προς τον κ., πελάτη του προσφεύγοντα κατά τους ισχυρισμούς του, και οι οποίες διενεργούντο μέσω αυτού, λόγω του ότι οι εταιρικές σχέσεις των δύο ανωτέρω είχαν οδηγηθεί σε αδιέξοδο.

Συγκεκριμένα αναφέρεται στις παρακάτω καταθέσεις:

α/α	Καταθέτης	Ημερομηνία κατάθεσης	Ποσό κατάθεσης	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού

1			15.000,00€	ΕΜΠΟΡΙΚΗ	
2			35.000,00€		
3			3.000,00€		
4			10.000,00€		

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα δεν προέκυψε η έκδοση οποιουδήποτε στοιχείου(Α.Π.Υ) προς τον «πελάτη» του, κ., αντιθέτως προέκυψε η έκδοση των με αρ. Α.Π.Υ., αξίας 5.000,00€, και Α.Π.Υ., αξίας 17.500,00€ προς τον κ. Συνεπώς προκύπτει με σαφήνεια η επαγγελματική σχέση του προσφεύγοντα με τον κ. και όχι με τον κ., όπως ισχυρίζεται. Άλλωστε δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο χρόνος και ο τρόπος απόδοσης των εν λόγω ποσών στον «πελάτη» του, κ. Ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι ανωτέρω ονομαστικές καταθέσεις αποτελούν αμοιβή του προσφεύγοντα για παρεχόμενες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας για τις οποίες θα έπρεπε να εκδοθούν Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών.

Ορθώς του επιβλήθηκε το ισόποσο πρόστιμο του αρ. 5 παρ. 10α του Ν. 2523/1997, για τις τρεις πρώτες περιπτώσεις του ανωτέρω πίνακα λόγω μη έκδοσης Α.Π.Υ., και ισόποσο πρόστιμο του ίδιου άρθρου για την τέταρτη περίπτωση, λόγω ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. κατά το μέρος της αποκρυβείσας αξίας, ήτοι 5.000,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κατωτέρω πιστώσεις εσφαλμένα κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις διότι αφορούν επιστροφή χρημάτων από εργασίες σε υπό ανέγερση ακίνητό του, τις οποίες είχε αναθέσει σε τρίτους και δεν ολοκληρώθηκαν.

Συγκεκριμένα αναφέρεται στις παρακάτω καταθέσεις:

Α/Α	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
1			1.874,58€		
2			4.388,58€		
3			6.724,85€		

Ο προσφεύγων, με την ενδικοφανή προσφυγή του, προσκόμισε νέα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του διενεργηθέντος από το Σ.Δ.Ο.Ε. ελέγχου και ως εκ τούτου δεν λήφθησαν υπόψη κατά την σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου. Συγκεκριμένα προσκόμισε:

- α) αντίγραφα των ως άνω επιταγών σε διαταγή των ως άνω εντολών, οπισθογραφημένων,
- β) αντίγραφα των από εξώδικων δηλώσεων προς τον προσφεύγοντα και των τριών ως άνω, με τις οποίες επεστράφησαν τα ως άνω ποσά, τα οποία ο προσφεύγων τους είχε προκαταβάλλει για την επίβλεψη διαφόρων εργασιών για την κατοικία του στη,
- γ) αντίγραφο του υπ' αριθ. πιστωτικού τιμολογίου της εταιρείας «.....»,
- δ) αντίγραφο του υπ' αριθ. πιστωτικού τιμολογίου της εταιρείας «.....» και
- ε) αντίγραφο του υπ' αριθ. πιστωτικού τιμολογίου του «.....».

Εν προκειμένω, οι πιστώσεις των ανωτέρω χρηματικών ποσών στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντα αφορούν επιστροφή χρημάτων λόγω ματαίωσης της συνεργασίας

του με τους ανωτέρω. Συνεπώς δεν αφορούν αμοιβή του προσφεύγοντα για παρεχόμενες προς αυτούς υπηρεσίες, για τις οποίες όφειλε να εκδώσει Απόδειξη παροχής Υπηρεσιών και κατ' επέκταση ούτε πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα και δεν επιβάλλεται πρόστιμο των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή προστίμου για κατάθεση χρημάτων, τα οποία επεστράφησαν στον πελάτη του. Συγκεκριμένα αναφέρεται στον πελάτη του κ., ο οποίος στις κατέθεσε στον υπ' αρ. τραπεζικό του λογαριασμό της BANK, ποσό 5.000,00€, το οποίο όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων και επειδή η συνεργασία τους δεν συνεχίστηκε, το επέστρεψε στις, μέσω της BANK, σε λογαριασμό του σε τράπεζα της Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 13 παρ. 3 εδ. 2 του ΠΔ 186/1992, όπως ίσχυαν μέχρι 31-12-2010: «.....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 ο χρόνος έκδοσης Α.Π.Υ από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα συναρτάται απόλυτα από τον χρόνο είσπραξης, όφειλε ο προσφεύγων να εκδώσει στις, Α.Π.Υ. προς τον κ.

Συνεπώς, ορθώς του επιβλήθηκε το ισόποσο πρόστιμο του αρ. 5 παρ. 10α του Ν. 2523/1997, για μη έκδοσης Α.Π.Υ., στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή στον ΚΒΣ (ΠΔ 186/92, όπως ίσχυε στις κρινόμενες χρήσεις), ορίζονται, μεταξύ άλλων, και τα εξής:

Άρθρο 2 :

«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....»

Άρθρο 13 §1.2 και 3 του Π.Δ. 186/92:

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

«2. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955(ήδη άρθρο 48 του Ν. 2238/1994), στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του... Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν»....»

«3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη». Καθώς από τον διενεργηθέντα έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. διαπιστώθηκε η μη έκδοση και η ανακριβής έκδοση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) προς πελάτες του προσφεύγοντα, οι οποίοι αναφέρονται ονομαστικώς στις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και οι οποίες εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., ορθώς του επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10^α και 9 του Ν. 2523/1997 πρόστιμα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) ορίζονται τα εξής: «*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.*».

Εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή με τις προσβαλλόμενες πράξεις της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών, οι οποίες εκδόθηκαν βάσει της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου, επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα Κ.Β.Σ., ήτοι το δεκαπενταπλάσιο με βάση την κατηγορία βιβλίων (άρ. 5 παρ. 9 του Ν. 2523/1997) για μη έκδοση Α.Π.Υ. για παρεχόμενες υπηρεσίες στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας (άρ.5 παρ 10^α του Ν. 2523/1997), χωρίς να προσδιορίζονται τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας ανά διαχ/κή περίοδο, ως κάτωθι:

- α) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2000, αποκρυβείσα αξία 607.598,97€
- β) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2001, αποκρυβείσα αξία 398.714,93€
- γ) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2003, αποκρυβείσα αξία 589.447,74€
- δ) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2004, αποκρυβείσα αξία 675.768,91€
- ε) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2005, αποκρυβείσα αξία 210.342,00€
- στ) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2006, αποκρυβείσα αξία 45.793,03€
- ζ) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2007, αποκρυβείσα αξία 553.197,78€
- η) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2008, αποκρυβείσα αξία 629.819,29€
- θ) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2009, αποκρυβείσα αξία 640.459,51€
- ι) για την διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2010, αποκρυβείσα αξία 992.834,32€.

Επειδή η φορολογική αρχή στήριξε την κρίση της στο γεγονός της κατάθεσης χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, χωρίς μνεία του ονόματος του καταθέτη. Μόνη της όμως η ανώνυμη κατάθεση χρηματικών ποσών δεν αποδεικνύει την καταβολή αμοιβής έναντι παρασχεθείσας υπηρεσίας, αλλά για τον σχηματισμό εμπειριστατωμένης τέτοιας κρίσης, απαιτείται λογική και τεκμηριωμένη συνεκτίμηση όλων των πραγματικών δεδομένων, από

τα οποία να καταδεικνύεται η πραγματοποίηση συναλλαγών. Εν προκειμένω, εξάλλου όπως διατείνεται ο προσφεύγων, τα χρήματα των επίμαχων καταθέσεων δεν αφορούσαν σε αμοιβές για παρεχόμενες υπηρεσίες σε τρίτους στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματός του αλλά σε άλλες δραστηριότητες για τις οποίες δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Όφειλε, επομένως η φορολογική αρχή, έχουσα το σχετικό προς τούτο βάρος προς αποδείξεως, να προβεί σε περαιτέρω διασταυρώσεις και επαληθεύσεις σχετικά με τις κινήσεις των επίμαχων λογαριασμών. Εν όψει όλων των ανωτέρω, η αιτιολογία των προσβαλλόμενων αποφάσεων ελέγχεται ως ανεπαρκής, αποτελούσα έμμεση συμπερασματική, μη δυνάμενη, να θεμελιώσει τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή, τόσο στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου, στην οποία στηρίζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών, δεν αναφέρεται κανένα συγκεκριμένο στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει αναμφισβήτητα η παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών του προσφεύγοντος σε οποιονδήποτε άλλον αγνώστων στοιχείων πελάτη, με τη λήψη αμοιβής και χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων 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 που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό. Αντ' αυτών ο έλεγχος προκειμένου να στοιχειοθετήσει τις σε βάρος του προσφεύγοντος αποδιδόμενες παραβάσεις στηρίζεται σε πιθανολόγηση, συσχετίζοντας συμπερασματικά και όχι βάσει συγκεκριμένων στοιχείων τα ποσά που έχουν κατατεθεί στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, από τον ίδιο ή συνεργάτες του, ή από λοιπά άγνωστα πρόσωπα, με παροχές επαγγελματικών υπηρεσιών δικηγόρου και με μόνο ουσιαστικό ισχυρισμό ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή των καταθέσεων αυτών, αντιστρέφοντας έτσι, μη νόμιμα, το βάρος της απόδειξης ως προς την διάπραξη ή μη από τον προσφεύγοντα των καταλογιζόμενων παραβάσεων ΚΒΣ.

Επειδή η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή (άρθρο 145 Κ.Δ.Δ.) δεν απέδειξε (πρβλ. και ΣτΕ 494/2012, 76/2002, 3558/2000, 3559/2000, 3000/1997, 410/1997, 130/1995 κ.α.) ότι τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι ήταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προέρχονται από την άσκηση της αποδιδόμενης σ' αυτόν δραστηριότητας του ελευθέρου επαγγέλματος του δικηγόρου.

Επειδή αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, η οποία δεν θα δικαιολογηθεί ικανοποιητικά και επαρκώς από αυτόν ο οποίος και φέρει αποκλειστικά το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευση της, λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2238/1994, χωρίς όμως το γεγονός αυτό από μόνο του να δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, όσον αφορά τις περιπτώσεις αυτές για τις οποίες δεν έχει επιβληθεί πρόστιμο, δεν άπτονται της παρούσας κρίσης σχετικά με την νόμιμη ή μη επιβολή προστίμων, δεν εξετάζονται στην παρούσα απόφαση.

Επειδή πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της Α΄ Δ.Ο.Υ Αθηνών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου και με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, με ΑΦΜ:, ως κατωτέρω:

1. ΧΡΗΣΗ 2000

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **8.217,17€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **586,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 8.803,17 €

2. ΧΡΗΣΗ 2001

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **227.994,21€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **2.344,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **38.664,71€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 269.002,92 €

3. ΧΡΗΣΗ 2002

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **283.614,52€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **5.860,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **46.581,10€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **2.344,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 338.399,62 €

4. ΧΡΗΣΗ 2003

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **433.326,00€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **4.102,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **45.834,70€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **2.344,00€**.

Περίπτωση 5: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 485.606,70 €

5. ΧΡΗΣΗ 2004

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **282.250,00€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **2.344,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **142.700,00€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 427.294,00 €

6. ΧΡΗΣΗ 2005

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **287.880,00€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **2.930,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **192.900,00€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **1.172,00€**.

Περίπτωση 5: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 484.882,00 €

7. ΧΡΗΣΗ 2006

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **223.883,80€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **2.344,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **74.000,00€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **1.758,00€**.

Περίπτωση 5: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 301.985,80 €

8. ΧΡΗΣΗ 2007

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **367.934,70€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **2.930,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **143.800,92€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **586,00€**.

Περίπτωση 5: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 515.251,62 €

9. ΧΡΗΣΗ 2008

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **603.976,77€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **2.344,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **108.900,00€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **1.172,00€**.

Περίπτωση 5: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 716.392,77 €

10.ΧΡΗΣΗ 2009

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **603.905,50€**.

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **1.758,00€**.

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **239.150,50€**.

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **1.758,00€**.

Περίπτωση 5: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€**.

Συνολικό ποσό προστίμου: 846.572,00 €

11.ΧΡΗΣΗ 2010

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Περίπτωση 1: Πρόστιμο άρθρου 5 § 10α του ν. 2523/97, ποσού **189.650,00€.**

Περίπτωση 2: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/1997, ποσού **137.971,00€.**

Περίπτωση 3: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **1.172,00€.**

Περίπτωση 4: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **3.200,00€.**

Περίπτωση 5: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **8.000,00€.**

Περίπτωση 6: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **24.461,89€.**

Περίπτωση 7: Πρόστιμο άρθρου 5 §10α του ν. 2523/97, ποσού **0,00€.**

Συνολικό ποσό προστίμου: 364.454,89 €

12. ΧΡΗΣΗ 2012

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

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

Συνολικό ποσό προστίμου: 600,00 €

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).