



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

Καλλιθέα 28-12-2015

Αριθμός απόφασης: 4829

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604582
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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των:
 1. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1625,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010,
 2. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008,

3. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009,
 4. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 44950,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007,
 5. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 7000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006,
 6. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 35000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003,
 7. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8790,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2000,
 8. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3790,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004,
 9. υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 107040,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Οι παραβάσεις επεβλήθησαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2 παρ. 1 και 13 του ΚΒΣ και προέκυψαν στην συνέχεια ελέγχου σε εκτέλεση των με αριθμό/2014 και/2014 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία της με αρ. υπόθεσης και ελέγχου διενεργηθέντος στην προσφεύγουσα, ελεύθερη επαγγελματία-, διαχειριστικών ετών 2000-2009 και 2010 από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στηρίχθηκε στην από Διαπιστωτική Έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και, η οποία διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία τους, σύμφωνα με την οποία από την επεξεργασία των κατασχεθέντων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων της προσφεύγουσας τις κρίσιμες διαχειριστικές περιόδους, διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό αυτό διάστημα του ελέγχου, κατατίθενται (από την ίδια, συγγενικά της πρόσωπα και τρίτους) στους λογαριασμούς της χρηματικά ποσά, τα οποία καθώς δεν προέκυψε ότι προήρχοντο από νόμιμα φορολογημένη ή αφορολόγητη πηγή, καταλογίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις- προσαύξηση

περιουσίας η οποία κρίθηκε ότι προήρχετο από την επαγγελματική δραστηριότητα της. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στην προσφεύγουσα, η οποία ήταν ελεύθερος επαγγελματίας τραγουδίστρια, καταλογίστηκαν μεταξύ των άλλων οι προαναφερθείσες ανά διαχειριστική περίοδο παραβάσεις Κ.Β.Σ. για την μη έκδοση στοιχείων εσόδων κατά περίπτωση.

5. Τις :

1. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1625,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010,
2. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008,
3. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009,
4. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 44950,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007,
5. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 7000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006,
6. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 35000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003,
7. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8790,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2000,
8. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3790,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004,
9. υπ' αρ./2015 Πράξη Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 107040,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005.

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

- 7. Την από εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.**

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

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 υπόμνημα με προσκομισθέντα στοιχεία, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

«1^{ος} λόγος

Στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, με τίτλο «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.». Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις στις, ήτοι μετά την παρέλευση του ενός (1) μηνός από την υποβολή του ως άνω Υπομνήματός μου.

Ως εκ τούτου, παρήλθε, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, η χρονική αρμοδιότητα της Φορολογικής Αρχής να εκδώσει τέτοιες πράξεις, με συνέπεια οι προβληθέντες διά του ανωτέρω Υπομνήματός μου ισχυρισμοί να θεωρείται ότι έγιναν σιωπηρώς αποδεκτοί.

2^{ος} λόγος

α. Οι επίμαχες χρήσεις 2000 - 2007 έχουν υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§1 του Ν. 2238/1994 και 36§1 εδ. α' του Ν. 4174/2013.

β. Σε κάθε περίπτωση, οι ως άνω χρήσεις διέπονται ως προς την παραγραφή τους από τις διατάξεις του άρθρου 22§1 του Ν. 4203/2013, σύμφωνα με τις οποίες αυτές έχουν παραγραφεί, διότι δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου έως 31-12-2013

(υπενθυμίζεται ότι η υπό κρίση υπόθεση ελέγχεται με βάση τις υπ' αριθμ./2014 και/2014 εντολές ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ενώ και ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε.).

γ. Αφ' ης στιγμής αφορούν σε πρόστιμα, που επιβάλλονται με βάση τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, η παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή αυτών δεν δύναται, σύμφωνα με την νομολογία που παραθέτει, επ' ουδενί λόγω να υπερβεί την πενταετία, ήτοι οι εν λόγω χρήσεις 2000 – 2007 είναι από κάθε άποψη παραγεγραμμένες.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές.

3^{ος} Λόγος

Ουσιώδεις πλημμέλειες των Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Η Φορολογική Αρχή παρέλειψε να μου γνωστοποιήσει με τα ανωτέρω Σημειώματα και το περιεχόμενο της από Διαπιστωτικής Εκθέσεως Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., του οποίου έλαβα για πρώτη φορά γνώση διά της κοινοποίησής των Εκθέσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., που συνοδεύουν τις οριστικές καταλογιστικές πράξεις. Επομένως, ουδόλως είχα λάβει, με πληρότητα, ακρίβεια και λεπτομέρεια, γνώση των λόγων, για τους οποίους δεν έγιναν δεκτοί οι προβληθέντες ισχυρισμοί μου και καταλογίστηκαν εις βάρος μου οι επίμαχες διαφορές, κατά τον χρόνο, που μπορούσα να ασκήσω το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς μου.

Επομένως, τα ως άνω Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου πόρρω απέχουν από το να χαρακτηρισθούν «πλήρως αιτιολογημένα». Κατά συνέπεια, υπέστην ουσιώδη βλάβη, οφειλομένη στην εξ αποκλειστικής υπαιτιότητας του φορολογικού ελέγχου αδυναμία μου να αντικρούσω συγκεκριμένους ισχυρισμούς του και να σχολιάσω συγκεκριμένες αιτίες, στις οποίες στηρίχθηκε αυτός, πριν τον οριστικό καταλογισμό, ήτοι δεν μου παρασχέθηκε με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς μου.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους, η διαδικασία εκδόσεως των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χαρακτηρίζεται από κατάφωρη παραβίαση ουσιώδους τύπου της, η οποία μου επέφερε ανεπανόρθωτη βλάβη, με αποτέλεσμα αυτές να καθίστανται παράνομες και ακυρωτές.

4^{ος} Λόγος

Όπως εσφαλμένως οι φερόμενες ως «διαφορές» μεταξύ πρωτογενών μου καταθέσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων μου άγουν άνευ ετέρου στην επιβολή προστίμων δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Σε περίπτωση, που η Φορολογική Αρχή επικαλείται ότι ο φορολογούμενος – ελεύθερος επαγγελματίας είχε υποχρέωση εκδόσεως Α.Π.Υ., διότι παρείχε υπηρεσίες σε πελάτες του, φέρει η ίδια το σχετικό βάρος αποδείξεως (βλ. ΣτΕ 1514/2012, ΣτΕ 1500/2011).

Ακόμη και η αδυναμία δικαιολογήσεως της αιτίας ή προελεύσεως ενός ποσού, που φέρεται να συνιστά «προσαύξηση περιουσίας», δεν σημαίνει αυτομάτως ότι αυτό αποτελεί κεκρυμμένο εισόδημα από την άσκηση επιτηδεύματος, ώστε να γεννάται υποχρέωση εκδόσεως στοιχείου του Κ.Β.Σ.

Επομένως, σε κάθε περίπτωση, όπως εσφαλμένως μου καταλογίζονται εν προκειμένω και παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και μου επιβάλλονται αντίστοιχα πρόστιμα, επειδή δήθεν «δεν τιμολόγησα» εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματός μου, χωρίς η Φορολογική Αρχή, φέρουσα στο ακέραιο το σχετικό βάρος αποδείξεως, να αποδεικνύει ότι πρόκειται για «διαφορές» συνδεόμενες με την άσκηση του επαγγέλματός μου.

Τα ανωτέρω ισχύουν κατά μείζονα λόγο, όταν πρόκειται για καταθέσεις του ιδίου του ελεγχόμενου και όχι των οποιωνδήποτε τρίτων προσώπων.

5^{ος} Λόγος

Παράνομη και εσφαλμένη διαπίστωση δήθεν «διαφορών» από την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας.

5.1. Χρήση 2000

5.1.1. Στην εν λόγω χρήση παρουσιάζεται διαφορά ύψους 279.452,32 Ευρώ, ως προς την οποία μου καταλογίζεται η μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου για άγνωστο πλήθος συναλλαγών.

Ωστόσο, κατ' αρχάς, όπως προκύπτει από την αναλυτική κίνηση των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών μου, η συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων σε αυτούς έχει πραγματοποιηθεί όχι από το οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, αλλά από μένα ατομικώς. Ως εκ τούτου, δεν υποκρύπτουν την παραμικρή επαγγελματική μου συναλλαγή με πρόσωπα, στα οποία τυχόν παρείχα τις υπηρεσίες μου, ώστε να δύνανται να μου αποδοθούν παραβάσεις φοροδιαφυγής. Κατά συνέπεια, παρίσταται αβάσιμο το συμπέρασμα ότι «πρωτογενείς καταθέσεις», που πραγματοποιήθηκαν από μένα προσωπικώς και δεν παραπέμπουν σε ευθεία σχέση μου με τυχόν πελάτες μου, προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας και θεμελιώνουν δήθεν παραβατική φορολογική συμπεριφορά μου.

Ως προς τα χρηματικά αυτά ποσά, που κατέθετα ατομικώς στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, θα πρέπει, πέραν των ακαθαρίστων εσόδων, που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία μου, να συνυπολογισθούν και οι ακόλουθες πηγές εσόδων:

α. Τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, τα οποία, όπως προκύπτει από τον Κ.Α. 302 της Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (χρήση 2000) και το αντίστοιχο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, ανέρχονταν σε 34.187.525 δρχ., ήτοι 100.330,22 Ευρώ. Τα εισοδήματα αυτά επίσης προέρχονταν από την άσκηση της καλλιτεχνικής μου δραστηριότητας, την οποία εν μέρει ασκούσα ως ελεύθερη επαγγελματίας και εν μέρει ως μισθωτή. Ως εκ τούτου, πρόκειται για χρήματα νομίμως αποκτηθέντα και στο ακέραιο φορολογηθέντα, τα οποία πρέπει να συνεκτιμηθούν στη συνολική εισοδηματική μου κατάσταση προ της συγκρίσεως αυτής με τις πρωτογενείς μου καταθέσεις της εν λόγω χρήσεως. Παραγνωρίζει, δε, ο

έλεγχος το πραγματικό γεγονός ότι, ως εκ της φύσεως του επαγγέλματος του καλλιτέχνη, ακόμη και όταν αυτός απασχολείται ως μισθωτός, δεν έχει το ωράριο, την περιοδικότητα της παροχής της εργασίας και, εν γένει, τα χαρακτηριστικά ενός τυπικού εργαζομένου, ο δε μισθός του είθισται να καταβάλλεται σε μετρητά χρήματα κατά την εκκαθάριση των εισπράξεων του μαγαζιού, στο οποίο τραγουδά, οσάκις ολοκληρώνεται κάθε βραδιά.

β. Τα εισοδήματα του συζύγου μου, τα οποία πλήρως εμφανίζονται στην ως κοινή Δήλωση Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (*χρήση 2000*), και, όπως είναι φυσικό, αποταμιεύονταν από κοινού με τα δικά μου εισοδήματα, συνιστώντας το οικογενειακό κεφάλαιό μας. Επομένως, αφ' ης στιγμής τελούσαν εις χείρας του ελέγχου οι σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος όλων των ελεγχομένων ετών, θα έπρεπε να συνυπολογισθούν στα ακαθάριστα έσοδα των επίμαχων χρήσεων που συγκρίνονται με τις «*πρωτογενείς μου καταθέσεις*» και τα εισοδήματα του συζύγου μου. Άλλωστε, και στις διατάξεις του άρθρου 19§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (*Κ.Φ.Ε.*) προβλέπεται ότι για την κάλυψη τεκμηρίων λαμβάνεται υπ' όψιν το εισόδημα αμφοτέρων των συζύγων, ήτοι η αξιολόγηση της πραγματικής οικονομικής δύναμews λαμβάνει χώρα σε κοινό οικογενειακό επίπεδο, με πλήρη συνεκτίμηση των εισοδημάτων και του συζύγου. Ο δε συνυπολογισμός αυτός δεν περιορίζεται, ασφαλώς, στα έσοδα του συζύγου μου από ελευθέριο επάγγελμα, αλλά και στις άλλες πηγές εισοδημάτων του, όπως το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Κατόπιν τούτων, στην εν λόγω χρήση θα πρέπει να συνεκτιμηθεί και το εισόδημα του συζύγου μου, από μισθωτές υπηρεσίες, που αποτυπώνεται στον Κ.Α. 301 της Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος και ανέρχεται σε 11.031.666 δρχ. ή 32.374,66 Ευρώ. Σε κάθε, δε, περίπτωση, οι καταθέσεις ποσού 2.934,72 Ευρώ στις και 46.955,24 Ευρώ στις από τον αφορούν αναντίρρητα σε έσοδα του ως άνω συζύγου μου και επ' ουδενί λόγω δεν μπορούν να συνδεθούν με την άσκηση της δραστηριότητός μου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω συζύγου μου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση των εν λόγω ποσών (*ΣΧΕΤ. 1 του Υπομνήματός μου*). Όλως εσφαλμένως, δε, ισχυρίζεται ο έλεγχος ότι δήθεν δεν παρασχέθηκε «*καμιά επαρκής εξήγηση σχετικά με την προέλευση και τον λόγο κατάθεσης αυτών των ποσών*», καθώς, όπως προαναλύθηκε, πλήρως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται οι πηγές εισοδημάτων του ανωτέρω συζύγου μου, ενώ ουδόλως αξιολογήθηκε η προσκόμιση της ανωτέρω Υπεύθυνης Δηλώσεως.

γ. Η εισπραξη τιμολογηθέντων ποσών του προηγούμενου έτους, ιδίως αυτών, που αφορούν σε Α.Π.Υ. εκδοθείσες στα τέλη του προηγούμενου έτους. Όπως είναι σύνηθες και προκύπτει και από τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής, η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων δεν πραγματοποιείται πάντοτε ταυτοχρόνως με την έκδοσή τους, αλλά πολλές φορές σε μικρό ή και μεγάλο χρονικό διάστημα μετά από αυτή. Δεδομένων των ανωτέρω, παρίσταται απόλυτα λογικό ποσά εισπραχθέντα στις αρχές του έτους 2000 και κατατεθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου να προέρχονται από την

είσπραξη Α.Π.Υ. εκδοθεισών στα τέλη του έτους 1999, που αποτελούν και τη νόμιμη αιτία εισπράξεώς τους. Η δε επίκληση από τον έλεγχο των διατάξεων του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. περί εκδόσεως της Α.Π.Υ. στον χρόνο εισπράξεως εκάστου ποσού παραγνωρίζει τη ρητή πρόβλεψη του νομοθέτη, απορρέουσα από τις ίδιες αυτές διατάξεις, κατά παραπομπή στις διατάξεις του άρθρου 12§§14,15 του Κ.Β.Σ., η Α.Π.Υ. να εκδίδεται, σε κάθε περίπτωση, έως το τέλος της οικείας χρήσεως.

δ. Η αποταμίευση εισοδημάτων προηγούμενων ετών, στα οποία έτη ανέκαθεν δήλωνα σημαντικά εισοδήματα, τρανό δείγμα ότι ουδέποτε με χαρακτήριζαν προθέσεις φοροδιαφυγής. Έχοντας, λοιπόν, πάντοτε ένα κεφάλαιο σε μετρητά χρήματα στην οικογενειακή μου οικία προς τον σκοπό καλύψεως τακτικών και εκτάκτων δαπανών, προέβαινα κατά καιρούς σε καταθέσεις του υπολοίπου σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου. Η οικονομική αυτή δυνατότητά μου πλήρως αποδεικνύεται από τις φορολογικές μου δηλώσεις ετών προηγούμενων των ελεγχόμενων (προ του 2000), οι οποίες τελούσαν στο ακέραιο στη διάθεση του ελέγχου. Η δε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών αποτελεί καθ' όλα νόμιμο, θεσμοθετημένο και αποδεκτό τρόπο καλύψεως του «πόθεν έσχες» (βλ. τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994 και τις πλέον πρόσφατες εγκυκλίους ΠΟΛ. 1095/2011 και 1033/2013 του Υπουργείου Οικονομικών). Καμιά αντίθεση, μάλιστα, δεν γεννάται από τον προπαρατεθέντα ισχυρισμό μου, όπως όλως αναληθώς ισχυρίζεται ο έλεγχος, καθώς προέβαλα ακριβώς ότι διέθετα αποταμιευμένα χρήματα στην οικία μου από προγενέστερες, πιο προσοδοφόρες επαγγελματικά, περιόδους, διά των οποίων αιτιολογείται και μέρος των καταθέσεών μου στην εν λόγω χρήση.

ε. Οι προκαταβολές ποσών, που τιμολογούνται σε επόμενο έτος, ότε και λαμβάνει χώρα η παροχή των αντιστοιχών υπηρεσιών. Είναι επίσης σύνηθες στην πράξη, ιδίως σε παλαιότερα έτη, όπως το ελεγχόμενο (2000), να προκαταβάλλονται ποσά για υπηρεσίες, που θα παρασχεθούν σε ύστερο χρόνο. Η δε προκαταβολή των ποσών αυτών δεν επιτάσσει την έκδοση φορολογικού στοιχείου στον χρόνο πραγματοποιήσεώς της, καθώς το εν λόγω στοιχείο εκδίδεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη φορολογική νομοθεσία, στον χρόνο, στον οποίο λαμβάνει χώρα η παροχή των υπηρεσιών αυτών. Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, ποσά εισπραχθέντα και κατατεθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου στα τέλη του έτους 2000 αφορούν εν μέρει και σε προκαταβολές ποσών, που τιμολογήθηκαν με Α.Π.Υ. εκδοθείσες κατά το έτος 2001. Υποκατηγορία της εν λόγω περιπτώσεως αποτελούν και οι καταβληθείσες από την εταιρεία «.....» προκαταβολές έναντι, για τις οποίες παρείχα αναλυτικές εξηγήσεις στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ο δε έλεγχος επικαλείται αβασίμως προς αντίκρουση του εν λόγω ισχυρισμού μου ένα Αναλυτικό Καθολικό της εταιρείας «.....» με ημερομηνία, από το οποίο, ασφαλώς, δεν προκύπτει τί καταβολές επακολούθησαν έως το τέλος της χρήσεως 2000.

Επομένως, από τις ανωτέρω πολλαπλές αιτίες πλήρως επεξηγείται η προέλευση των χρημάτων, τα οποία απετέλεσαν ατομικές μου καταθέσεις κατά το εν λόγω έτος και υπερβαίνουν τα ακαθάριστα έσοδά μου από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος κατά τη διάρκεια αυτού.

5.1.2. Τέλος, η κατάθεση ποσού 4.402,05 Ευρώ στις από τον κ. αφορούσε σε επιστροφή δανείου, το οποίο του είχα χορηγήσει, και δεν συνδέεται σε καμιά περίπτωση με την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας. Όπως, δε, είναι φυσικό, αλλά και απολύτως σύνηθες στην πράξη, δεν υπήρχε χρεία συνάψεως έγγραφης συμβάσεως για χορήγηση δανείου σε φιλικό μου πρόσωπο, όπως το ανωτέρω. Κατά συνέπεια, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι πρέπει για το εν λόγω δάνειο να επιβληθούν τέλη χαρτοσήμου, σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί το ως άνω κατατεθέν ποσό ως δήθεν έσοδο προερχόμενο από την επαγγελματική μου δραστηριότητα, καθώς με κανένα τρόπο δεν παρείχα καλλιτεχνικές υπηρεσίες στο πρόσωπο αυτό. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση του εν λόγω ποσού (ΣΧΕΤ. 2 του Υπομνήματός μου).

Προς απόκρουση, δε, του όλως τυπολατρικού αντιλόγου του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., επισημαίνω τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται, όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

5.2. Χρήση 2003

Στην ως άνω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 35.000,00 Ευρώ.

Εκ των τεσσάρων (4) αυτών περιπτώσεων, η κατάθεση ποσού 3.000,00 Ευρώ στις 03-09-2003 από την κ. δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος πέραν της δεκαετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι η προαναφερθείσα δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι στην έκδοση Α.Π.Υ. επ' ονόματί της.

Περαιτέρω, σχετικά με την κατάθεση ποσού 6.000,00 Ευρώ στις από τον κ., ουδόλως γνωρίζω το εν λόγω πρόσωπο, καθώς η προαναφερθείσα κατάθεση αφορά στον σύζυγό μου, , όπως προκύπτει και από το προμνημονευθέν αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω συζύγου μου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση των εν λόγω ποσών (ΣΧΕΤ. 1 του Υπομνήματός μου), χωρίς, ωστόσο, η Δ.Ο.Υ. να αξιολογήσει δεόντως την ανωτέρω Υπεύθυνη Δήλωση

Τέλος, αναφορικά με την κατάθεση ποσού 20.000,00 Ευρώ στις από τον κ., πρόκειται για χορηγηθέν υπό του ανωτέρω προσώπου δάνειο προς εμέ. Δεδομένης της στενής φιλικής σχέσεως που μας συνέδεε, παρείλκε, ασφαλώς, η σύναψη τυχόν εγγράφου συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση του εν λόγω ποσού (ΣΧΕΤ. 3 του Υπομνήματός μου), χωρίς, ωστόσο, αυτή να αξιολογηθεί δεόντως.

Προς απόκρουση, δε, του όλως τυπολατρικού αντιλόγου του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., επισημαίνω τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής

σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): *«Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.»*. Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

5.3. Χρήση 2004

Στην εν λόγω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 3.790,00 Ευρώ.

Ειδικότερα, σχετικά με την κατάθεση ποσού 3.790,00 Ευρώ στη από την κ., δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος πέραν της δεκαετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι η προαναφερθείσα δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι στην έκδοση Α.Π.Υ. επ' ονόματί της.

5.4. Χρήση 2005

5.4.1. Στην εν λόγω χρήση παρουσιάζεται διαφορά ύψους 254.050,06 Ευρώ, ως προς την οποία μου καταλογίζεται η μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου για άγνωστο πλήθος συναλλαγών.

Ωστόσο, κατ' αρχάς, όπως προκύπτει από την αναλυτική κίνηση των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών μου, η συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων σε αυτούς έχει πραγματοποιηθεί όχι από το οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο, αλλά από μένα ατομικά. Ως εκ τούτου, δεν υποκρύπτουν την παραμικρή επαγγελματική μου συναλλαγή με πρόσωπα, στα οποία τυχόν παρείχα τις υπηρεσίες μου, ώστε να δύνανται να μου αποδοθούν παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Κατά συνέπεια, παρίσταται αβάσιμο το συμπέρασμα ότι «πρωτογενείς καταθέσεις», που πραγματοποιήθηκαν από μένα προσωπικώς και δεν παραπέμπουν σε ευθεία σχέση μου με τυχόν πελάτες μου, προέρχονται από την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας και θεμελιώνουν δήθεν παραβατική φορολογική συμπεριφορά μου.

Ως προς τα χρηματικά αυτά ποσά, που κατέθετα ατομικώς στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου, θα πρέπει, πέραν των ακαθαρίστων εσόδων, που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία μου, να συνυπολογισθούν και οι ακόλουθες πηγές εσόδων:

α. Η είσπραξη τιμολογηθέντων ποσών του προηγούμενου έτους, ιδίως αυτών, που αφορούν σε Α.Π.Υ. εκδοθείσες στα τέλη του προηγούμενου έτους. Όπως είναι σύνηθες και προκύπτει και από τα δεδομένα της κοινής πείρας και της συναλλακτικής πρακτικής, η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων δεν πραγματοποιείται πάντοτε ταυτοχρόνως με την έκδοσή τους, αλλά πολλές φορές σε μικρό ή και μεγάλο χρονικό διάστημα μετά από αυτή. Δεδομένων των ανωτέρω, παρίσταται απόλυτα λογικό ποσά εισπραχθέντα στις αρχές του έτους 2005 και κατατεθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς μου να προέρχονται από την είσπραξη Α.Π.Υ. εκδοθεισών στα τέλη του έτους 2004, που αποτελούν και τη νόμιμη αιτία εισπράξεώς τους. Χαρακτηριστικό είναι, άλλωστε, ότι από τη σύγκριση ακαθαρίστων εσόδων μου και πρωτογενών μου καταθέσεων κατά τη χρήση 2004 προέκυψε πλεόνασμα ύψους 117.000,00 Ευρώ περίπου, το οποίο αποδεικνύει ότι δεν εισπράχθηκε στο ακέραιο κατά τη χρήση αυτή το ποσό των εκδοθεισών Α.Π.Υ., παρά μέρος του συνολικού αυτού ποσού εισπράχθηκε κατά τη χρήση 2005. Η δε επίκληση από τον έλεγχο των διατάξεων του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. περί εκδόσεως της Α.Π.Υ. στον χρόνο εισπράξεως εκάστου ποσού παραγνωρίζει τη ρητή πρόβλεψη του νομοθέτη, απορρέουσα από τις ίδιες αυτές διατάξεις, κατά παραπομπή στις διατάξεις του άρθρου 12§§14,15 του Κ.Β.Σ., η Α.Π.Υ. να εκδίδεται, σε κάθε περίπτωση, έως το τέλος της οικείας χρήσεως.

β. Η είσπραξη ποσών από άλλες αιτίες, που δεν συνιστούν εισοδήματα. Συγκεκριμένα, κατά την εν λόγω χρήση πώλησα, από κοινού με τον σύζυγό μου, , το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας αυτοκίνητο έναντι συνολικού τιμήματος 30.000,00 Ευρώ, αποτυπώνοντας την εν λόγω πώληση και στην οικεία Δήλωση Φόρου Εισοδήματος (Κ.Α. 781, 782) οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005). Επιπλέον, κατά την ίδια αυτή χρήση, όπως προκύπτει από έγγραφα, τα οποία προσεκόμισα ενώπιον του Σ.Δ.Ο.Ε., έλαβα από την δάνεια ύψους 100.000,00 Ευρώ, 67.000,00 Ευρώ, 453.000,00 Ευρώ, 30.000,00 Ευρώ, 20.000,00 Ευρώ και 40.000,00 Ευρώ. Επομένως, τα ανωτέρω ποσά, καίτοι δεν συνιστούν φορολογητέα εισοδήματά μου, αναμφισβήτητα επαύξησαν την οικονομική μου δύναμη και τη ρευστότητά μου και πρέπει να συνυπολογισθούν κατά τη σύγκριση των πάσης φύσεως εσόδων μου με τις πρωτογενείς καταθέσεις μου.

γ. Η μεταφορά χρημάτων από έναν τραπεζικό λογαριασμό σε άλλο. Συνιστά σύνηθες φαινόμενο, προς τον σκοπό καλύτερης εποπτείας και διαχείρισης των κεφαλαίων, αλλά και προς τον σκοπό εξασφάλισης καλύτερου επιτοκίου, χρήματα

κατατεθέντα αρχικώς σε ένα τραπεζικό λογαριασμό να μεταφέρονται εν συνεχεία από τον δικαιούχο του σε άλλον δικό του λογαριασμό. Μια σειρά τέτοιων κινήσεων έθεσα ήδη υπ' όψιν του Σ.Δ.Ο.Ε., πλην όμως φαίνεται ότι ουδόλως έγιναν δεκτές. Ωστόσο, η χρονική και ποσοτική αλληλουχία αυτών των κινήσεων υπαγόρευαν την αποδοχή τους από τον παρόντα έλεγχο.

δ. Οι επιστροφές ποσών χορηγηθέντων δανείων. Οι καταβολές ποσών από τον κ. και την κ. αφορούσαν σε χρήματα, που τους είχα δανείσει και τα οποία μου επέστρεφαν τμηματικά. Διατηρούσα, δε, στενή φιλική σχέση μαζί τους, με αποτέλεσμα να μην έχω κρίνει αναγκαίο να συνάψω μαζί τους και σχετικό συμφωνητικό. Τρανή απόδειξη αποτελεί το γεγονός ότι πράγματι προέβαιναν σε τμηματική επιστροφή των ληφθέντων χρημάτων. Σε κάθε περίπτωση, δεν επρόκειτο για καταθέσεις ποσών συνδεομένων με την άσκηση της επαγγελματικής μου δραστηριότητας, ώστε να τίθεται θέμα εκδόσεως φορολογικού στοιχείου. Τέλος, στο ίδιο πλαίσιο, ρητώς έχει αποτυπωθεί ως αιτιολογία η «*πληρωμή δανείου*» στην κατάθεση ποσού 500,00 Ευρώ στις, στις και στις, με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται η παραμικρή αμφιβολία για την αιτία των συγκεκριμένων κινήσεων. Όπως εσφαλμένως, λοιπόν, ο έλεγχος απορρίπτει τον εν λόγω ισχυρισμό μου «*δεδομένου ότι πρόκειται για πρόσωπο το οποίο έχει συνεργαστεί επαγγελματικά με την ελεγχόμενη*», καθώς αυτή ακριβώς η επαγγελματική συνεργασία μας εδραίωσε και την εμπιστοσύνη μεταξύ μας, που απετέλεσε και την αιτία χορηγήσεως του προπεριγραφέντος επιστρεφόμενου δανείου.

Επομένως, από τις ανωτέρω πολλαπλές αιτίες πλήρως επεξηγείται η προέλευση των χρημάτων, τα οποία απετέλεσαν ατομικές μου καταθέσεις κατά το εν λόγω έτος και υπερβαίνουν τα ακαθάριστα έσοδά μου από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος κατά τη χρήση αυτή.

5.4.2. Περαιτέρω, κατά την αυτή χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση τεσσάρων (4) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου συνολικής αξίας 98.250,00 Ευρώ.

Κατ' αρχάς, αναφορικά με την κατάθεση ποσών 25.000,00 Ευρώ στις, 13.250,00 Ευρώ στις και 10.000,00 Ευρώ στις από τον κ., πρόκειται για χορηγηθέν υπό του ανωτέρω προσώπου δάνειο προς εμέ. Δεδομένης της στενής φιλικής σχέσεως που μας συνέδεε, παρείλκε, ασφαλώς, η σύναψη τυχόν εγγράφου συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση των εν λόγω ποσών (*ΣΧΕΤ. 4 του Υπομνήματός μου*), χωρίς, ωστόσο, αυτή να αξιολογηθεί δεόντως.

Τέλος, σχετικά με την κατάθεση ποσού 50.000,00 Ευρώ στις από τον κ., ήτοι πρόσωπο, με το οποίο συνδεόμασταν με στενή φιλική σχέση, έχοντας συνεργασθεί και επαγγελματικά (υπήρξε), αφορούσε σε χορηγηθέν από αυτόν δάνειο προς εμέ, για το οποίο, δεδομένης της σχέσεως αυτής, δεν υπήρχε ανάγκη συνάψεως σχετικού συμφωνητικού. Το ως άνω δάνειο εξακολουθώ να οφείλω έως σήμερα. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Άλλωστε, εάν στην ανωτέρω επαγγελματική μας σχέση ένα πρόσωπο έπρεπε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς το άλλο, αυτό ήταν προς εμένα, αν απασχολείτο για λογαριασμό μου και δεν συμβαλλόταν απ' ευθείας με, και επ' ουδενί, βεβαίως, εγώ προς αυτό. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση των εν λόγω ποσών (ΣΧΕΤ. 5 του Υπομνήματός μου), χωρίς, ωστόσο, αυτή να αξιολογηθεί δεόντως.

Προς απόκρουση, δε, του όλως τυπολατρικού αντιλόγου του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. σε αμφότερες τις προαναφερθείσες περιπτώσεις, επισημαίνω τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκολύνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

5.5. Χρήση 2006

Στη χρήση αυτή μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 7.000,00 Ευρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση ποσού 7.000,00 Ευρώ, που έλαβε χώρα στις από τον κ., ήτοι πρόσωπο, με το οποίο συνδεόμασταν με στενή φιλική σχέση, αφορούσε σε χορηγηθέν από μένα προς αυτόν ισόποσο δάνειο, για το οποίο, δεδομένης της σχέσεως αυτής, δεν υπήρχε ανάγκη συνάψεως σχετικού συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου.

Προς απόκρουση, δε, του όλως τυπολατρικού αντιλόγου του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., επισημαίνω τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

5.6. Χρήση 2007

Στη χρήση αυτή μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση τριών (3) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου συνολικής αξίας 44.950,00 Ευρώ.

Σχετικά με την κατάθεση ποσού 9.900,00 Ευρώ στις από την κ. δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών προς αυτή, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος σχεδόν δεκαετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι η προαναφερθείσα δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι σε έκδοση φορολογικού στοιχείου επ' ονόματί της.

Αναφορικά με την κατάθεση ποσού 5.050,00 Ευρώ στις από τον κ., σημειώνεται ότι το εν λόγω πρόσωπο υπήρξε ο τότε Λογιστής μου, ο οποίος απλώς κατέθεσε σε λογαριασμό μου μετρητά χρήματα, τα οποία του έδωσα εγώ και τον εξουσιοδότησα να το πράξει προς εξυπηρέτησή μου. Κατά συνέπεια, επ' ουδενί λόγω δεν πρόκειται για επαγγελματική συναλλαγή μου με το ανωτέρω πρόσωπο, ώστε να γεννάται υποχρέωση εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου προς αυτό, ενώ προφανώς, για να μου καταθέτει τα χρήματα ο Λογιστής μου, είχε εκδοθεί το οικείο παραστατικό προς τον πελάτη, ο οποίος και κατέβαλε τα χρήματα. Άλλωστε, είναι απολύτως φυσικό, δεδομένου του προχωρημένου της ώρας, στην οποία ολοκληρώνει το πρόγραμμά του ένας καλλιτέχνης, ότε και πραγματοποιείται και η διανομή της εισπράξεως, να αναθέτει την κατάθεσή της σε τραπεζικό λογαριασμό του σε πρόσωπο εμπιστοσύνης και επιφορτισμένο με ένα τέτοιο έργο, όπως είναι ο Λογιστής.

Τέλος, ως προς την κατάθεση ποσού 30.000,00 Ευρώ στις από τον κ., πρόκειται για χορηγηθέν υπό του ανωτέρω προσώπου δάνειο προς εμέ. Δεδομένης της στενής φιλικής σχέσεως που μας συνέδεε, παρείλκε, ασφαλώς, η σύναψη τυχόν εγγράφου συμφωνητικού. Σε κάθε περίπτωση, αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για πρόσωπο, στο οποίο καθ' οιονδήποτε τρόπο παρείχα τις καλλιτεχνικές υπηρεσίες μου, δεν γεννάται το παραμικρό θέμα εκδόσεως Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, παρά μόνο, ενδεχομένως, ο τυχόν καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου. Υπογραμμίζεται, δε, ότι, όπως προαναφέρθηκε, το ανωτέρω πρόσωπο μου είχε δανείσει χρήματα και το έτος 2003. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση του εν λόγω ποσού (*ΣΧΕΤ. 3 του Υπομνήματός μου*), χωρίς, ωστόσο, αυτή να αξιολογηθεί δεόντως.

Προς απόκρουση, δε, του όλως τυπολατρικού αντιλόγου του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., επισημαίνω τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από

τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκολύνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

Στο σημείο αυτό πρέπει γενικώς να αναφερθεί σχετικά με τα ληφθέντα από πρόσωπα του φιλικού μου περιβάλλοντος δάνεια ότι κάτι τέτοιο συνηθίζεται στον ευρύτερο χώρο, κ.λπ. Ατομικώς, δε, αναγκάσθηκα να καταφύγω σε τέτοιου είδους δανεισμό, όταν η επαγγελματική μου πορεία άρχισε να γνωρίζει ύφεση, εν όψει και των ήδη αυξημένων εκκρεμών υποχρεώσεών μου από τραπεζικό δανεισμό, τον οποίο είχα χρησιμοποιήσει κυρίως για την αγορά ακινήτων και δεν μου επέτρεπε πλέον τη λήψη επιπλέον ποσών δανείων. Έτσι, ζήτησα τη βοήθεια φιλικών μου προσώπων, που μου παρείχαν άτοκα δάνεια, όπως κι εγώ είχα πράξει προς διάφορα πρόσωπα στο παρελθόν. Είναι, δε, αναντίρρητο ότι τα προαναφερθέντα πρόσωπα (π.χ.,) ουδόλως ασκούσαν δραστηριότητα συναφή με το επάγγελμά μου, ώστε να υφίσταται έστω και η παραμικρή υπόνοια ή ένδειξη ότι τα κατατεθέντα χρηματικά ποσά συνιστούν αμοιβές μου για παρασχεθείσες προς αυτά καλλιτεχνικές υπηρεσίες.

5.7. Χρήση 2008

Στην ανωτέρω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιας (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 5.000,00 Ευρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση, που πραγματοποιήθηκε στις 02-07-2008 από τον κ., δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών μου προς αυτόν, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό

προφανώς λειτουργούσε για λογαριασμό κάποιου πελάτη μου και προέβη απλώς στην καταβολή της αμοιβής μου για την παροχή των υπηρεσιών μου προς αυτόν. Λόγω της παρελεύσεως χρονικού διαστήματος άνω της πενταετίας από την εν λόγω κατάθεση, αδυνατώ να ενθυμηθώ για λογαριασμό ποιού προσώπου ενεργούσε και με ποιά Α.Π.Υ. μου συνδέεται το ανωτέρω ποσό, πλην όμως είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι ο προαναφερθείς δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι σε έκδοση φορολογικού στοιχείου επ' ονόματί του

5.8. Χρήση 2009

Στην χρήση αυτή μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιάς (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 3.000,00 Ευρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση, που πραγματοποιήθηκε στις 04-05-2009 από τον κ., δεν αφορά σε παροχή υπηρεσιών μου προς αυτόν, καθώς ποτέ δεν υπήρξε πελάτης μου με τον εν λόγω όνομα, παρά το πρόσωπο αυτό υπήρξε Επομένως, είναι σαφές και αναμφισβήτητο ότι ο προαναφερθείς δεν υπήρξε πελάτης μου, ώστε να υποχρεούμαι σε έκδοση φορολογικού στοιχείου επ' ονόματί του. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω προσώπου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβήτησεως η προέλευση του εν λόγω ποσού (ΣΧΕΤ. 6 του Υπομνήματός μου), χωρίς, ωστόσο, αυτή να αξιολογηθεί δεόντως.

Προς απόκρουση, δε, του όλως τυπολατρικού αντιλόγου του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., επισημαίνω τα ακόλουθα:

α. Δεν επρόκειτο για δάνειο με σκοπό την κάλυψη τεκμηρίου (π.χ. αγορά ακινήτου, αγορά αυτοκινήτου κ.λπ.), αλλά για χρηματική διευκόλυνση με σκοπό την αντιμετώπιση οικονομικών (ταμειακών) αναγκών μου, που απέρρεαν από τρέχουσες οικονομικές μου υποχρεώσεις, οι οποίες δεν συνιστούν τεκμήριο. Ως εκ τούτου, δεν υπείχα υποχρέωση δηλώσεως της εν λόγω χρηματικής διευκόλυνσεως στην οικεία φορολογική μου δήλωση, αλλά ούτε ανεφύετο και χρεία υπογραφής σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού με βεβαία χρονολογία, όπως απαιτείται όταν το δάνειο προορίζεται να καλύψει τεκμήριο.

β. Σε κάθε περίπτωση, στη διάταξη του άρθρου 158 ΑΚ καθιερώνεται η αρχή του ατύπου των συμβάσεων, ενώ και στις διατάξεις των άρθρων 806 επ. ΑΚ, που διέπουν τη σύμβαση δανείου, ουδόλως προβλέπεται ως συστατικός τύπος της σχέσεως αυτός ο έγγραφος.

γ. Κατά μείζονα λόγο, στο επίπεδο των φιλικών σχέσεων, από την κοινή πείρα και τα συναλλακτικά ήθη απορρέει η έλλειψη απαιτήσεως συνάψεως συμφωνητικού σε περιπτώσεις χορηγήσεως χρηματικών διευκολύνσεων.

δ. Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα ακόλουθα (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.». Επομένως, ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση

του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.

ε. Αφ' ης στιγμής επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας του δανείου διά της προσκομίσεως σχετικής υπεύθυνης δηλώσεως του χορηγήσαντος αυτό, ο φορολογούμενος έχει πλήρως ανταποκριθεί στο βάρος αποδείξεως που του αναλογεί.

5.9. Χρήση 2010

Στην εν λόγω χρήση μου καταλογίζεται ως παράβαση η μη έκδοση μιάς (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 1.625,00 Ευρώ.

Η ανωτέρω κατάθεση πραγματοποιήθηκε στις από τον κ., ήτοι πρόσωπο, που υπήρξε συνεργαζόμενος με τον σύζυγό μου, Ι..... Επομένως, πρόκειται, προφανώς, για επαγγελματική συναλλαγή του συζύγου μου, στην οποία ουδόλως εμπλέκομαι ατομικώς, ώστε να υποχρεούμαι στην έκδοση του οποιουδήποτε φορολογικού στοιχείου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσεκόμισα και επικαλέστηκα ενώπιον της Δ.Ο.Υ. αντίγραφο Υπεύθυνης Δηλώσεως του ανωτέρω συζύγου μου, που κατατέθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. στο πλαίσιο παραλλήλως κινηθείσης ποινικής διαδικασίας, διά της οποίας Υ.Δ. πλήρως επιβεβαιώνεται και δεν επιδέχεται αμφισβητήσεως η προέλευση του εν λόγω ποσού (ΣΧΕΤ. 1 του Υπομνήματός μου), χωρίς, ωστόσο, αυτή να αξιολογηθεί δεόντως.»

Με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 υπόμνημα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα «με προσκομισθέντα στοιχεία αντίγραφα τριάντα τεσσάρων αποδεικτικών κατάθεσης της , δια των οποίων αποδεικνύεται ότι καταβάλω σταδιακά στον το συνολικό ποσό το οποίο μου χορήγησε στο παρελθόν ως δάνειο, όπως ο ίδιος έχει επιβεβαιώσει με σχετική υπεύθυνη δήλωσή του. Κατά συνέπεια, πλήρως αποδεικνύεται η αληθής φύση των ελεγχόμενων καταθέσεων του ανωτέρω προσώπου σε τραπεζικό λογαριασμό μου ως πραγματοποιηθεισών στο πλαίσιο χορηγηθέντος από το ανωτέρω πρόσωπο προς εμένα δανείου. ... Προσκομίζω και επικαλούμαι αντίγραφα έξι υπευθύνων δηλώσεων που είχα ήδη προσκομίσει και ενώπιον ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και αποτελούν στοιχεία του φακέλου της υποθέσεώς μου, επιβεβαιώνουν , δε, την αληθή οικονομική σχέση μου με τα πρόσωπα τα οποία προέβησαν σε αυτές και αποδεικνύουν ότι επρόκειτο, στην μεν περίπτωση του συζύγου μου, , για την κατάθεση δικών του χρημάτων, στην δε περίπτωση των λοιπών προσώπων για οικονομικές διευκολύνσεις δάνεια.».

Επί του 2^{ου} λόγου (παραγραφή)

Επειδή σύμφωνα με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότησης του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, με την οποία έγινε δεκτό μεταξύ των άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων

αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.[2753/1999](#). Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι 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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εισόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

....Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϋσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).

III. Ενόψει των ανωτέρω, προσήκει η απάντηση ότι, κατά την έννοια των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.[2238/1994](#) και 39, παρ. 3 του Ν.[1642/1986](#), τα πορίσματα και οι

διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.»

Επειδή εν προκειμένω κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, α) τα «συμπληρωματικά στοιχεία» εν προκειμένω ανακριβή φορολογικά στοιχεία προέκυψαν από έλεγχο τρίτης Υπηρεσίας «του ΣΔΟΕ» και όχι κατόπιν αιτήσεως της ελέγχουσας Δ.Ο.Υ., τα οποία προέκυψαν μετά την σύνταξη του σημειώματος περαίωσης του ν.3259/2004 και αποδοχή του από την προσφεύγουσα που αφορούσε την περαίωση των χρήσεων 1999-2002 (οικ. έτη 2000- 2003) και την περαίωση με τις διατάξεις του ν.3296/2004 για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2003, 2006, 2007, 2008 και 2009 σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί.

Διαχ. Περίοδο (ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδο (ΕΩΣ)	Τρόπος Περαιώσεως
01/01/1999	31/12/1999	Ν.3259
01/01/2000	31/12/2000	Ν.3259
01/01/2001	31/12/2001	Ν.3259
01/01/2002	31/12/2002	Ν.3259
01/01/2003	31/12/2003	Ν.3296
01/01/2006	31/12/2006	Ν.3296
01/01/2007	31/12/2007	Ν.3296
01/01/2008	31/12/2008	Ν.3296
01/01/2009	31/12/2009	Ν.3296

Επειδή από τα στοιχεία αυτά απεκαλύφθη η ανακρίβεια των δηλώσεων της προσφεύγουσας και η απόκρυψη αυτή εισοδημάτων ύψους στην χρήση 2000: 279.452,32€, στην χρήση 2003: 35.000,00€ , στην χρήση 2004: 3.790,00€, στην χρήση 2005: 254.050,06€ + 98.250,00€, στην χρήση 2006: 7.000,00€, στην χρήση 2007: 44.950,00€, στην χρήση 2008: 5.000,00€ στην χρήση 2009: 3.000,00€ και στην χρήση 2010: 1.625,00€.

Επειδή τα στοιχεία των επίμαχων τραπεζικών καταθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνονται στα απαραίτητα προς έλεγχο στοιχεία, ενώ αποδειγμένα δεν είχε στην διάθεσή της η ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. κατά την σύνταξη και αποδοχή του σημειώματος περαίωσης του ν.3259/2004 διότι αφενός κατά την περαίωση δεν είχε διαταχθεί η άρση του τραπεζικού απορρήτου, ενώ αφετέρου η προσφεύγουσα ως ελεύθερη επαγγελματίας (ατομική επιχείρηση) τηρούσε απλογραφικά βιβλία και ως αποτέλεσμα αυτού, ο έλεγχος ακόμα και των επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών να μην συμπεριλαμβάνεται στις διενεργούμενες ελεγκτικές

επαληθεύσεις με τις γενικές διατάξεις (ούτε βεβαίως με την περαιωτική διαδικασία), κατά συνέπεια δεν θα μπορούσε να έχει υπόψη του τα στοιχεία αυτά ο προϊστάμενος της ελέγχουσας Υπηρεσίας.

Κατά συνέπεια κρίνεται ως νόμιμος έλεγχος με βάση τα επίμαχα στοιχεία τραπεζικών καταθέσεων αυτών, **καθώς έχουν τις νόμιμες προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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 περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου» ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για τις χρήσεις 2000, 2003, 2006, 2007, 2008, 2009 το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν την 31-12-2011, την 31-12-2014 την 31-12-2017, την 31-12-2018 την 31-12-2019 και 31-12-2020 αντίστοιχα.

Επειδή για τις χρήσεις 2004 και 2005 που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η διενέργεια η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να **υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ήτοι έως 31-12-2015 και 31-12-2016 αντίστοιχα**, ενώ ακόμα και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων για τις χρήσεις αυτές παραγράφονταν την 31-12-2010 και 31-12-2011 αντίστοιχα.

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ.

ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «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, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «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.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή ως προς τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 η του ν.2523/1997 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα (ως προς τα νέα στοιχεία) αρχικά από το Σ.Δ.Ο.Ε. στην συνέχεια του με αριθμό 3425/15-04-2011 εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών Τελωνειακών Θεμάτων, εκδόθηκε αρχικά η με αριθμό/2011 χειρόγραφη εντολή της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, η οποία αντικαταστάθηκε στις με την με αριθμό/..... εντολή ελέγχου (elenxis), του Προϊσταμένου Π.Δ. Αττικής, προς τους υπαλλήλους: α) και β), για έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του ελεγχόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, σε σχέση με την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Από την επεξεργασία των στοιχείων των πρωτογενών καταθέσεων της προσφεύγουσας προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης / μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ή και προσαύξηση περιουσίας και ανακρίβεια των υποβληθέντων δηλώσεων σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Οι διαπιστώσεις αυτές κοινοποιήθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. στην προσφεύγουσα αλλά και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην συνέχεια των με αρ./2014 και/2014 εντολών συνέχισε τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ως προς τον ΚΒΣ, την Φορολογία Εισοδήματος και τις λοιπές φορολογίες, για τα ίδια ευρήματα της απόκρυψης βάσει των διαπιστώσεων του Σ.Δ.Ο.Ε.

Κατά συνέπεια προκύπτει ότι, αφενός πληρούνταν οι προϋποθέσεις προκειμένου τα επίμαχα στοιχεία να θεωρούνται συμπληρωματικά και αφετέρου: α) η εντολή ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. για την προσφεύγουσα με αρ./2011, της οποίας οι έννομες συνέπειες δεν θίγονται, εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013, κατά συνέπεια η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2000 (δεκαετής), για τις οποίες είχε επέλθει παράταση παραγραφής με τις προαναφερθείσες διατάξεις, για όλες τις μετέπειτα εντολές και εν προκειμένω για τις: με αριθμό/..... εντολή ελέγχου (elenxis), του Προϊσταμένου Π.Δ. Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. και με αρ./2014 και/2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. παρετάθη με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 για δύο (2) επιπλέον έτη από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2015, β) επειδή επιπλέον για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003 επήλθε παράταση της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου του Δημοσίου για δύο (2) έτη από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2016 με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013 που ορίζει ότι «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για

υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.», γ) επειδή για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, 01-01/31-12-2007, η δεκαετής προθεσμία για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών λήγει χωρίς παράταση την 31-12-2015, 31-12-2016, 31-12-2017 και 31-12-2018 αντίστοιχα και τέλος δ) επειδή ακόμα και εάν τα υπό κρίση στοιχεία κρινόταν ότι δεν είχαν τον χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006, ο ήδη παραταθείς μέχρι 31-12-2013 με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) , του άρθρου 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194), του άρθρου 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143), του άρθρου 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010), του άρθρου 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α) , του άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) , του άρθρου 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) χρόνος παραγραφής καθώς αυτός της αρχικής λήξης διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2007 παρατάθηκε για δύο έτη ήτοι έως 31-12-2015 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων επιβολής προστίμου καθώς για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου.

Επί του 1^{ου} λόγου

Σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται κι εγγράφως στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΔΔσίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Σύμφωνα δε και με την πάγια θέση των δικαστηρίων επί του θέματος οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ΣτΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣτΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012, πρβλ. ΣτΕ 1379, 1399/1960, 336/1962, 2275/1987, 345, 3834, 3836/1997 Ολ., 583/2005, πρβλ. επίσης ΣτΕ 4628/1976 Ολ., 1750, 4184/1997, 3869/2000, 619/2001, 954, 2314, 2838/2002, 92/2003, 3363/2004, 1955, 2657/2008, 812/2009, 837/2010, 3262, 4358/2011, 652/2012).

Εν προκειμένω, η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής και δη μόνο κατά ΜΙΑ ΗΜΕΡΑ, (το σημείωμα διαπιστώσεων με αρ./2015 κοινοποιήθηκε στην

προσφεύγουσα την), η προσφεύγουσα κατέθεσε τις απόψεις της την και οι πράξεις εκδόθηκαν την) όπως στην υπό κρίση υπόθεση, δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εντελώς αβασίμως δε προβάλλονται τα αντίθετα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή και πρέπει, ως εκ τούτου, ν' απορριφθούν.

Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται, ούτε κι αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής της απορρίπτεται επίσης ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επί του 3^{ου} λόγου (ουσιώδεις πλημμέλειες του σημειώματος του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.) Ουσιώδεις πλημμέλειες των Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, **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 τυχόν άσκηση της διακριτικής τους ευχέρειας (βλ. Επ. Π. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα-Κομοτηνή 2000, σελ. 529 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής και προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω, στα κοινοποιηθέντα Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περίπτωσης, περιλαμβάνονται αναλυτικά μία προς μία οι καταθέσεις χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας από διάφορους καταθέτες, τα οποία δεν κατέστη δυνατόν να αντιστοιχηθούν με τις εγγραφές στα τηρηθέντα βιβλία και τα εκδοθέντα στοιχεία ή με έσοδα νομίμως φορολογηθέντων ή νομίμως απαλλαγέντων άλλων πηγών, γίνεται αναφορά του σχετικού νομοθετικού καθεστώτος που αφορά στην υπό κρίση περίπτωση και στη συνέχεια, υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κατάλληλο κανόνα δικαίου. Επομένως, τα επίμαχα Σημειώματα Διαπιστώσεων ελέγχου περιλαμβάνουν όλα τα κατά νόμο απαραίτητα στοιχεία, προκειμένου να χαρακτηριστούν σαφώς, ειδικώς κι επαρκώς αιτιολογημένα και κάθε αντίθετος προς τούτο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Εξάλλου, η από Διαπιστωτική Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως και όλα τα λοιπά στοιχεία επί των οποίων εδράστηκε ο φορολογικός έλεγχος και οδήγησαν στον συγκεκριμένο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, αποτελεί μέρος του διοικητικού φακέλου της υπόθεσης. Η δε αντίδικος είχε τη δυνατότητα να ζητήσει από την αρμόδια φορολογική αρχή, με αίτησή της (κατ' άρθρο 5 ΚΔΔσίας σε συνδυασμό και με τη ρητή διατύπωση της ειδικής διάταξης της παρ. 1 εδ. β' του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)), αντίγραφα των εγγράφων

στα οποία βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου οποτεδήποτε. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, αφενός δεν προκύπτει ότι ζητήθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και στοιχεία από την προσφεύγουσα τις οποίες αρνήθηκε η Δ.Ο.Υ. να χορηγήσει, αφετέρου οι κοινοποιηθέντες πίνακες με τα στοιχεία των πρωτογενών καταθέσεων που δεν δικαιολογούνταν, ήτοι τα κρίσιμα στοιχεία προσαύξησης περιουσίας τα οποία απαιτούσαν διευκρίνισης από την προσφεύγουσα, εδράζονταν στις καταθέσεις της προσφεύγουσας, δηλαδή σε δικά της στοιχεία για τα οποία αλυσιστελώς επικαλείται την μη κοινοποίησή τους. Το ανωτέρω επιβεβαιώνεται και από την ίδια την προσφεύγουσα, η οποία αναφέρει ως συνέπεια της μη κοινοποίησης σ' αυτήν του περιεχομένου της από Διαπιστωτικής Έκθεσης Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., ότι δεν έλαβε γνώση κάποιου στοιχείου, άγνωστου σ' αυτήν μέχρι τότε που επηρέασε τον σε βάρος της καταλογισμό, αλλά ότι δεν πληροφορήθηκε τους λόγους για τους οποίους δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο οι ήδη προβληθέντες ισχυρισμοί της.

Τέλος, επισημαίνουμε, ότι η φορολογική διοικητική διαδικασία, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 όπως προαναφέρθηκε, αποτελεί ειδική διαδικασία σε σχέση με τη γενική διαδικασία, η οποία και ρυθμίζει κατά τρόπο πιο συγκεκριμένο σε σχέση με τη γενική διάταξη του άρθρου 6 του ν.2690/99 την εφαρμογή της προηγούμενης ακρόασης. Η εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου στη φορολογική διαδικασία πραγματοποιείται **με την σύμπραξη του φορολογουμένου στη φορολογική διαδικασία** με τη υποβολή εγγράφου απόψεων σε σχέση με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Κατά αυτόν τον τρόπο καλύπτεται η υποχρέωση που επιβάλλει το Σύνταγμα, στη φορολογική διοίκηση να καλέσει το φορολογούμενο να εκθέσει τις απόψεις του, αφού του παρέχεται η δυνατότητα να εκθέσει όλους τους ισχυρισμούς και τις αντιρρήσεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου με την υποβολή έγγραφων απόψεων.

Εν προκειμένω, κατά τη διαδικασία του ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη πλήθος εγγράφων, με τα οποία η ίδια έλαβε γνώση και προσκόμισε στοιχεία και έγγραφες απαντήσεις σε ορισμένα από αυτά. Τα έγγραφα που επιδόθηκαν είναι:

- η με αρ...../2014 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων
- η με αρ...../2014 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων
- το με αρ...../2014 Υ.Σ.Ε. Κατάσχεσης
- η υπ' αριθμ./14 Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν.2690/1999 με συνημμένα φύλλα επεξεργασίας δεδομένων (EXCEL) με όλες τις πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης από το 2000 έως και το 2010 για διευκρινήσεις.
- το με αρ...../2014 Υ.Σ.Ε. σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου

Στην συνέχεια, κατόπιν διαβίβασης των ανωτέρω στη Δ.Ο.Υ., αρμόδια για τον έλεγχο Υπηρεσία, επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη:

- Το με αριθμό/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου για το οικ. έτος 2011, με τα οποία γνωστοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη τα αποτελέσματα του ελέγχου σχετικά με τις τραπεζικές κινήσεις που δεν κατέστη δυνατόν να αντιστοιχηθούν με εγγραφές στα

τηρηθέντα βιβλία και τα εκδοθέντα στοιχεία και δεν καλύπτονται εν γένει από τα δηλωθέντα εισοδήματά της του οικείου έτους.

Κατόπιν δε μιας αλληλουχίας εγγράφων από και προς την προσφεύγουσα σχετικά με τα βιβλία και στοιχεία, συμβόλαια αγοραπωλησιών ακινήτων, τραπεζικές κινήσεις, την από απάντηση με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 (έγγραφο υπόμνημα) στο με Α.Π...../2014 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., Το με αριθμό πρωτοκόλλου/-2014 έγγραφο προς την καθώς και την με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 απάντηση της ως άνω εταιρείας, την απάντηση και το σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. και αφού αναφέρθηκαν στην προσφεύγουσα όλα τα κρίσιμα στοιχεία που βασίζει ο έλεγχος τον προσδιορισμό του, εν τέλει εδόθησαν από την φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται, ότι παρασχέθηκε στην προσφεύγουσα με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς της, στο οποίο αυτή ανταποκρίθηκε πλήρως, ενώ, πάντως, είχε κάθε δικαίωμα και δυνατότητα να λάβει γνώση όλων των εγγράφων στα οποία βασίστηκαν οι προσωρινές κρίσεις του ελέγχου και ν' αμυνθεί συγκεκριμένα κατ' αυτών. Κάθε δε αντίθετος ισχυρισμός της απορρίπτεται ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος.

Άλλωστε, οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας που αναφέρονται προς επίρρωση του σχετικού λόγου της υπό κρίση ενδικαφανούς προσφυγής της είναι απορριπτέοι και ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι, δεδομένου, ότι για το λυσιτελές της προβολής από το διοικούμενο λόγου περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης πριν από την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξεως απαιτείται παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως, εάν είχε κληθεί και οι οποίοι είναι ουσιώδεις, υπό την έννοια ότι θα μπορούσαν να ασκήσουν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων από τη φορολογική αρχή (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4447/2012, ΣτΕ 3578, 3871/2013, 948/2012, 2383/2012).

Στην κρινόμενη υπόθεση, ούτως ή άλλως, η προσφεύγουσα δεν αναφέρει ποιους συγκεκριμένους ουσιώδεις ισχυρισμούς θα προέβαλε ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής ικανούς να ανατρέψουν την κρίση του ελέγχου ούτε κι εξειδικεύει τη συγκεκριμένη βλάβη που τυχόν υπέστη από το γεγονός της μη πλήρους και επαρκούς τάχα άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασής της, αρκούμενη απλώς στην προβολή του ισχυρισμού περί μη προσήκουσας τήρησης του δικαιώματος αυτού, γεγονός που καθιστά τον υπό εξέταση λόγο της προσφυγής της απορριπτέο, σε κάθε περίπτωση, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενο (Ολομέλεια ΣτΕ 4447/2012).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί.

Επί του 4^{ου} και 5^{ου} λόγου (εσφαλμένη επιβολή παραβάσεων Κ.Β.Σ., παράνομη και εσφαλμένη διαπίστωση δήθεν διαφορών από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας)

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου

2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

Σύμφωνα με την παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29-4-2011, η οποία έχει ως θέμα την προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010. : ... «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε **πριν** ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010.

Επειδή το Σ.Δ.Ο.Ε. αρχικά απέδειξε την προσαύξηση περιουσίας, καταδεικνύοντας ότι, με βάσει τα στοιχεία των πρωτογενών καταθέσεων της προσφεύγουσας (επωνύμων , διενεργηθέντων από την ίδια και τον σύζυγό της και ανωνύμων) και αφού εξαιρέθηκαν τα ποσά που αφορούσαν μισθοδοσία , μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών, ομόλογα και προθεσμιακές καταθέσεις καθώς και ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων και προέκυψε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, εν συνεχεία αφαιρέθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του ατομικού επαγγέλματος της προσφεύγουσας προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης / μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ή και προσαύξηση περιουσίας και ανακρίβεια των υποβληθέντων δηλώσεων σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε.: στην χρήση 2000: 279.452,32€, στην χρήση 2003: 35.000,00€ , στην χρήση 2004: 3.790,00€, στην χρήση 2005: 254.050,06€ + 98.250,00€, στην χρήση 2006: 7.000,00€, στην χρήση 2007: 44.950,00€, στην χρήση 2008: 5.000,00€ στην χρήση 2009: 3.000,00€ και στην χρήση 2010: 1.625,00€.

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δέχθηκε επί της ουσίας τα αποτελέσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα σημειώματα διαπιστώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4174/2015 με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. με αρ./2015,/2015,/2015, 48/δ/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 και/2015

Επειδή όσον αφορά το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που διαπιστώθηκε (μετά την ακρόαση τελική διαπίστωση - πόρισμα Σ.Δ.Ο.Ε.) ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, ορθά στοιχειοθετείται η προσαύξηση καθώς προέκυψε αρχικά, κατόπιν επεξεργασίας του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. σε συνδυασμό με την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και αφού εξαιρέθηκαν τα ποσά που αφορούσαν μισθοδοσία , μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών, ομόλογα και προθεσμιακές καταθέσεις καθώς και ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, περιπτώσεις προεισπράξεων αμοιβών (βλ).

Επειδή βάσει των στοιχείων αυτών προσδιορίστηκαν οι πρωτογενείς καταθέσεις του εκάστοτε έτους και από το σύνολο αυτό, για τις περιπτώσεις των **ανωνύμων και από την ίδια και των λοιπών συγγενών της καταθέσεων** αφαιρέθηκαν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του ατομικού επαγγέλματος της προσφεύγουσας **αλλά και του συζύγου της (αφαιρέθηκαν στην χρήση 2000: 28500,00€ ακαθ. Έσοδα**

..... και 167898,86€ ακαθ. Έσοδα, αφαιρέθηκαν στην χρήση 2005: 16.163,29€ ακαθ. Έσοδα και 102518,77€ ακαθ. Έσοδα) . Από το προκύψαν δε υπόλοιπο κάθε χρήσης, το οποίο συνεπεία της προηγούμενης ανάλυσης και καθώς δεν δικαιολογήθηκε με επαρκή αιτιολογία η απόκτησή του από την προσφεύγουσα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και της ΠΟΛ 1095/2011 καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή για τις περιπτώσεις **επωνύμων τρίτων φυσικών και νομικών προσώπων πρωτογενείς καταθέσεις** ζητήθηκε η κατά περίπτωση δικαιολόγησή τους, καθώς εφόσον δεν συνδέονταν αποδεδειγμένα με κάποιο παραστατικό εσόδων ή μισθοδοσία, κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι επρόκειτο για αδήλωτη του ελευθερίου επαγγέλματός της συναλλαγή.

Επειδή ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. επέβαλλε παραβάσεις Κ.Β.Σ. της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για απροσδιόριστο αριθμό και σε κάθε μίας διακεκριμένα αξία συναλλαγών στην χρήση 2000 συνολικής αξίας 279.452,32€, και στην χρήση 2005 συνολικής αξίας 254.050,06€, ενώ για τις ονομαστικές καταθέσεις (πλην της προσφεύγουσας και την συζύγου της και των συγγενών της) οι οποίες ανά περίπτωση ήταν άνω των 880€ καταλόγισε με τις ίδιες αυτοτελείς παραβάσεις (ισόποσες ανά κατάθεση) στην χρήση 2003: αξίας 35.000,00€ , στην χρήση 2004: αξίας 3.790,00€, στην χρήση 2005: αξίας 98.250,00€, στην χρήση 2006: αξίας 7.000,00€, στην χρήση 2007: 44.950,00€, στην χρήση 2008: αξίας 5.000,00€ στην χρήση 2009: αξίας 3.000,00€ και στην χρήση 2010: αξίας 1.625,00€.

Επειδή για τις περιπτώσεις των ανωνύμων μη προσδιορισμένων καταθέσεων καθώς και για τις διενεργηθείσες καταθέσεις από την ίδια και τα συγγενικά της πρόσωπα ήτοι, τον, τον, τον, η μη δικαιολογημένη προσαύξηση_περιουσίας φορολογείται μόνο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, καθώς η διάταξη του αρ. 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, αποτελεί διάταξη που έχει τεθεί στο αρ. 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και δεν εφαρμόζεται στον Κ.Β.Σ. και στο Φ.Π.Α. Προκειμένου λοιπόν να καταλογιστεί πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθώς και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που βαρύνει τα μη εκδοθέντα στοιχεία, **δεν αρκεί η διαπίστωση της προσαύξησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, για τα οποία ούτος δεν αποδεικνύει την πηγή ή αιτία τους, αλλά απαιτείται η Φορολογική Διοίκηση (και όχι ο φορολογούμενος) να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία ότι συνδέεται με επιχειρηματική συναλλαγή**, χωρίς να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία, μη αρκούσης της προσαύξησης περιουσίας, η αιτία της οποίας δεν τεκμηριώνεται από το φορολογούμενο. Για τους λόγους αυτούς η προσαύξηση περιουσίας η οποία προέρχεται από μη ονομαστικές καταθέσεις καθώς και για αυτές της ίδιας και των συγγενικών της προσώπων ήτοι, τον, τον, τονη οποία προσδιορίζεται α)σε αξία **233.983,86 €** για την χρήση 2000 (σύνολο αξίας **279.452,32 € μείον τις ονομαστικές**) όπως προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα:

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ τη ΧΡΗΣΗ 2000

<u>Α/Α</u>	<u>ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u>	<u>ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ</u>	<u>ΤΡΑΠΕΖΑ</u>	<u>ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</u>	<u>ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	12/01/2000	8.217,16 €
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	13/01/2000	4.429,29 €
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/01/2000	2.934,70 €
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	08/02/2000	2.934,72 €
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	14/02/2000	1.467,35 €
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	21/02/2000	8.804,10 €
7	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/02/2000	1.320,61 €
8	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	25/02/2000	2.054,29 €
9	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	22/03/2000	26.412,32 €
10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	06/04/2000	14.673,51 €
11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	10/04/2000	2.934,70 €
12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/05/2000	46.955,24 €
13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	22/05/2000	17.608,21 €
14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	30/05/2000	38.151,13 €
15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	07/06/2000	20.542,92 €
16	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	08/06/2000	10.271,46 €
17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	13/06/2000	38.151,13 €
18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	20/06/2000	29.347,02 €
19	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	20/06/2000	3.712,39 €
20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	26/06/2000	32.281,73 €
21	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	04/07/2000	37.564,19 €
22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	14/07/2000	
23	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	17/07/2000	14.673,51 €
24	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	18/07/2000	
25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	28/07/2000	29.316,80 €

26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	15/09/2000	
27	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	27/09/2000	
28	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	29/09/2000	733,67 €
29	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	07/11/2000	586,94 €
30	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	14/11/2000	14.673,51 €
31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΤΜ	.....	.....	.....	11/12/2000	1.173,88 €
32	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	13/12/2000	848,12 €
33	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	20/12/2000	2.934,70 €
34	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	29/12/2000	14.673,55 €
						430.382,85 €
					ΜΕΙΟΝ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	-167.898,86 €
						-28.500,13 €
						233.983,86 €

και β)σε αξία **207.110,46 €** (ομοίως) για την χρήση 2005, όπως προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα:

ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2005						
A/A	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΑ ΚΑΤ/ΣΗΣ	ΠΟΣΟ
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	04/01/2005	500,00 €
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/01/2005	
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/01/2005	829,28 €
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/01/2005	101,84 €
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/01/2005	261,39 €
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	11/01/2005	2.000,00 €
7	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	17/01/2005	20.000,00 €
8	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/01/2005	2.000,00 €
9	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/01/2005	
10	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	07/02/2005	800,00 €

11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	14/02/2005	6.200,00 €
12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	14/02/2005	520,00 €
13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	16/02/2005	1.000,00 €
14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	21/02/2005	30.000,00 €
15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	28/02/2005	
16	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	04/03/2005	500,00 €
17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	11/03/2005	515,00 €
18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	17/03/2005	6.000,00 €
19	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	23/03/2005	20.000,00 €
20	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	29/03/2005	
21	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	29/03/2005	2.500,00 €
22	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	30/03/2005	
23	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	07/04/2005	
24	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	13/04/2005	3.000,00 €
25	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	19/04/2005	6.000,00 €
26	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	19/04/2005	3.000,00 €
27	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	20/04/2005	1.030,00 €
28	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	03/05/2005	4.500,00 €
29	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	03/05/2005	
30	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	04/05/2005	500,00 €
31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	10/05/2005	1.320,94 €
32	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	10/05/2005	1.207,98 €
33	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	10/05/2005	3.000,00 €
34	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	19/05/2005	
35	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	23/05/2005	20.000,00 €
36	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	06/06/2005	500,00 €
37	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	13/06/2005	

38	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	16/06/2005	
39	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	27/06/2005	6.000,00 €
40	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	30/06/2005	3.000,00 €
41	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/07/2005	500,00 €
42	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/07/2005	5.000,00 €
43	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	12/07/2005	2.500,00 €
44	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	20/07/2005	18.020,00 €
45	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	20/07/2005	12.000,00 €
46	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	01/08/2005	712,00 €
47	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	01/08/2005	500,00 €
48	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	01/08/2005	5.005,00 €
49	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	02/08/2005	801,00 €
50	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	16/08/2005	2.500,00 €
51	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	3.383,80 €
52	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	3.365,96 €
53	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	3.348,69 €
54	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	3.330,85 €
55	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	1.221,87 €
56	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	1.215,61 €
57	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	1.219,23 €
58	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	24/08/2005	482,08 €
59	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/08/2005	500,00 €
60	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/08/2005	500,00 €
61	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/08/2005	500,00 €
62	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	31/08/2005	6.550,00 €
63	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	05/09/2005	1.220,00 €
64	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	12/09/2005	2.000,00 €

65	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	14/09/2005	1.000,00 €
66	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	27/09/2005	6.000,00 €
67	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	12/10/2005	515,00 €
68	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	.....	.....	.....	01/11/2005	1.500,00 €
69	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	09/11/2005	500,00 €
70	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	11/11/2005	2.500,00 €
71	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	11/11/2005	6.000,00 €
72	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	29/11/2005	31.500,00 €
73	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	06/12/2005	500,00 €
74	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	06/12/2005	1.500,00 €
75	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	06/12/2005	500,00 €
76	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	06/12/2005	6.000,00 €
77	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	08/12/2005	515,00 €
78	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	16/12/2005	4.000,00 €
79	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	.....	.....	20/12/2005	40.100,00 €
						325.792,52 €
					ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ	-102.518,77 €
					ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΣΥΖΥΓΟΥ	-16.163,29 €
						207.110,46 €

Επειδή η προσαύξηση αυτή πρέπει να υπαχθεί μόνον στην φορολογία εισοδήματος (πλέον έκτακτες εισφορές κλπ) ως φορολογητέο εισόδημα της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2238/1994, χωρίς για τις διαφορές αυτές να επιβληθούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. Την ίδια αντιμετώπιση έχουν και τα κατατεθέντα ποσά για πληρωμές δανείων, καρτών κλπ, εφόσον αυτά δεν μεταφέρονται από άλλον λογαριασμό αλλά αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις.

Περαιτέρω επειδή ως προς τους επικαλούμενους λόγους για την χρήση 2000, ότι πρέπει να γίνει αφαίρεση από την διαπιστωθείσα (παραπάνω κατηγορίας) προσαύξηση περιουσίας, των εσόδων από μισθωτές υπηρεσίες της ίδιας και του συζύγου της, την είσπραξη τιμολογηθέντων ποσών προηγούμενων ετών, αποταμίευσης εσόδων προηγούμενων ετών τα οποία κατατίθεντο στο ελεγχόμενο έτος (χρήση) 2000 και προκαταβολές ποσών που τιμολογούνται σε επόμενο έτος, καθώς και τους αντίστοιχους της χρήσης 2005, έχουν με επαρκή αιτιολογία απορριφθεί από την φορολογική αρχή στις σελίδες 14,15 και 17,18 της οικίας

έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., χωρίς ωστόσο να προκύπτουν για τις περιπτώσεις αυτές παραβάσεις Κ.Β.Σ.

Ακόμα επειδή ως προς τους επικαλούμενους λόγους για τις χρήσεις 2000 και 2005, ότι πρέπει να γίνει αφαίρεση των εισοδημάτων από ελευθέριο επάγγελμα του συζύγου της, αλυσιτελώς το επικαλείται η προσφεύγουσα **διότι έχουν ήδη αφαιρεθεί** (από τις ανώνυμες και της ίδιας και των συγγενών της καταθέσεις). Όσον αφορά τις επώνυμες τρίτων φυσικών ή νομικών προσώπων καταθέσεις, προκειμένου να γίνει αφαίρεση (δικαιολόγηση) ενός ποσού (το οποίο δεδομένου ότι έχει αφαιρεθεί ως σύνολο από τις ανώνυμες δεν θα επηρεάσει το προκύπτων συνολικό ποσό της προσαύξησης), θα πρέπει να αποδειχθεί ότι σχετίζεται με το συγκεκριμένο έσοδο, ισχυρισμός που για τις καταλογισθείσες ως προσαύξηση καταθέσεις δεν απεδείχθη και δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2015 «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 του φόρου».

Διαφορετικά λοιπόν έχει το θέμα των επωνύμων καταθέσεων τρίτων φυσικών προσώπων, καθώς και για αυτές των νομικών προσώπων όταν για αυτές δεν αποδεικνύεται με συγκεκριμένα κατατιθέμενα στοιχεία ότι δεν αποτελούν φορολογημένη ή νομίμως εξαιρέσιμη της φορολογίας πηγή εσόδων για τον εκάστοτε προσφεύγοντα, όταν αυτός έχει την ιδιότητα του επιτηδευματία όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα, έχουσα υποχρέωση να τηρεί τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (σχετ. άρθρα 2 παρ. 1, 13, 18) και να αποδεικνύει τις συναλλαγές της (18 παρ.9 του Κ.Β.Σ.). Περαιτέρω ο ισχυρισμός ότι οι συγκεκριμένες επώνυμες καταθέσεις δύναται να αποτελούν εισόδημα άλλης πηγής πχ μισθωτών υπηρεσιών, δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός βάσει του άρθρου 65 του ν.4174/2013 χωρίς ικανά αποδεικτικά στοιχεία (σχετική βεβαίωση αποδοχών και ιδιότητα καταθέτη σε σχέση με τον εργοδότη κλπ), ούτε να υπαχθούν σε άλλης πηγής εισόδημα πλην αυτής της δραστηριότητας της προσφεύγουσας, ήτοι από ελευθέρια επαγγέλματα.

Επειδή εν προκειμένω, οι αναιτιολόγητες επώνυμες συναλλαγές καταθέσεις τρίτων φυσικών προσώπων καθώς και αυτές των νομικών προσώπων (οι οποίες αποτελούν αναμφίβολα εμπορικές συναλλαγές) ορθά κρίνονται από τον έλεγχο, εφόσον δεν προκύπτει διαφορετικά άνευ αμφισβήτησης, ως εμπορικές, και συνεπώς εν προκειμένω αφενός για αυτές *τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50 του ν. 2238/1994 που προσδιορίζουν το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, ενώ αφετέρου προκύπτουν σύννομες οι προσβαλλόμενες πράξεις και ορθώς κρίθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις που αφορούν την έκδοση στοιχείων από επιτηδευματίες και προβλέπονταν από τον Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992) και βεβαίως αυτές που αφορούν την υπαγωγή των εσόδων τους στον Φ.Π.Α. (εφόσον δεν προκύπτει από νόμιμο στοιχείο ότι εξαιρούνται) και προβλέπονταν από τον ν.2859/2000.*

Οι επώνυμες καταθέσεις αυτές από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου είναι οι εξής:

Στην χρήση 2000 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση

φορολογικών στοιχείων για απροσδιόριστο αριθμό και σε κάθε μίας διακεκριμένα αξίας συναλλαγών:

- , , , 14.673.51€
- , , , ,
14.673.51€
- , , , ,
..... , 4.402,05€. Για το ποσό αυτό ο προβαλλόμενος λόγος ότι αποτελεί επιστροφή δανείου δεν γίνεται αποδεκτός, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειολήπτη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που του είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείψει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου στο ως άνω πρόσωπο (σχετ. 1089537/2280/A0012/31-1-2005 και 1102848/2390/A0012/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.), το ποσό που καταβλήθηκε και την ακριβή χρονική στιγμή που αυτή έλαβε χώρα, ή άλλου αποδεικτικού στοιχείο (π.χ. της ισόποσης με το επιστραφέν ποσό τραπεζικής καταβολής από την προσφεύγουσα στον), η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.
- , , , ,
11.719,39€

Κατά συνέπεια και επειδή η αξία της απόκρυψης υπερβαίνει στη χρήση 2000 το ποσό των 8790,00€ κατ' εφαρμογή της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 η διαγραφή των υπολοίπων **πλην των συγκεκριμένων παραβάσεων** δεν επιδρά στο συνολικά επιβληθέν πρόστιμο με συνέπεια η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας που προκύπτει από την υπό κρίση Α.Ε.Π. /2015 να μην μεταβάλλεται.

Στην χρήση 2003 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση τεσσάρων (4) συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 35.000,00€ συναλλαγών:

- , , , ,
..... , 6.000,00€.
- , , , ,

.....
- , 3.000,00€.

Επιπλέον, ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιο πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση.

- , , ,
6.000,00€.

Ο ισχυρισμός ότι «η προαναφερθείσα κατάθεση αφορά τον σύζυγό μου» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, **καθώς αφενός αλυσιτελώς προβάλλεται διότι έχουν αφαιρεθεί στην χρήση 2005 από την διαπιστωθείσα προσαύξηση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του Διονυσίου Σχοινά**, ενώ αφετέρου η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση. Οι Υπεύθυνες δηλώσεις και μάλιστα συγγενών της προσφεύγουσας είναι ελεύθερα εκτιμώμενες και εν προκειμένω νομίμως δεν έγιναν δεκτές ως αποδεικτικά στοιχεία από την διοίκηση.

- , ,
..... , 05-12-2003, 20.000,00€.

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν δύναται να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείπει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ. 1089537/2280/A0012/31-1-2005 και 1102848/2390/A0012/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του ποσού από την προσφεύγουσα στον), η αιτιολόγηση της προσφεύγουσας δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων. Ακόμα, το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να συναρτηθεί με τις μεταγενέστερες καταβολές με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 υπόμνημα, καθώς η πρώτη καταβολή

από την προσφεύγουσα ποσού 500€ διενεργήθηκε στις,
ήτοι σχεδόν οκτώ έτη μετά.

Στην χρήση 2004 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 3.790,00€ για την συναλλαγή:

-, 3.790,00€

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιο πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση.

Στην χρήση 2005 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για απροσδιόριστο αριθμό και σε κάθε μίας διακεκριμένα αξίας συναλλαγών:

-, 470€
-, 4.000,00€
-, 5.200,00€
-, 1.000,00€
-, 18.500,00€
-, 1.800,00€
-, 3.300,00€
-, 515,00€
-, 13-6-2005, 3.000,00€
-, 9.600,00€

Κατά συνέπεια και επειδή η αξία της απόκρυψης υπερβαίνει στη χρήση 2005 το ποσό των 8790,00€ κατ' εφαρμογή της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 η διαγραφή των υπολοίπων **πλην των συγκεκριμένων παραπάνω παραβάσεων** δεν επιδρά στο συνολικά επιβληθέν πρόστιμο με συνέπεια η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας που προκύπτει από την ΠΑΡ.1 της υπό κρίση Α.Ε.Π./2015 να μην μεταβάλλεται.

Στην χρήση 2005 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση τεσσάρων (4) συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 98.250,00€ συναλλαγών:

-
50.000,00€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείψει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ. 1089537/2280/A0012/31-1-2005 και 1102848/2390/A0012/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα στον) η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

-
25.000,00€

-
13.250,00€

-
10.000,00€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο

άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείπει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ. 1089537/2280/A0012/31-1-2005 και 1102848/2390/A0012/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα προς τον) η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

Στην χρήση 2006 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 7.000,00€ για την συναλλαγή:

-,,, 7000,00€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείπει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ. 1089537/2280/A0012/31-1-2005 και 1102848/2390/A0012/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα στον κο), η ως άνω υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

Στην χρήση 2007 για τις καταθέσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση τριών (3) συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 44.950,00€ συναλλαγών:

-,,, 9.900,00€.

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιο πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την

προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση.

- , , , 5.050,00€

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «κατέθεσε σε λογαριασμό και μετρητά τα οποία του τα έδωσα εγώ και τον εξουσιοδότησα να το πράξει» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση. Οι Υπεύθυνες δηλώσεις είναι ελεύθερα εκτιμώμενες και εν προκειμένω νομίμως δεν έγιναν δεκτές ως αποδεικτικά στοιχεία από την διοίκηση.

- , , , , , 30.000,00€.

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 υπόμνημα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα «με προσκομισθέντα στοιχεία αντίγραφα τριάντα τεσσάρων αποδεικτικών καταθέσεων της , δια των οποίων αποδεικνύεται ότι καταβάλω σταδιακά στον το συνολικό ποσό το οποίο μου χορήγησε στο παρελθόν ως δάνειο, όπως ο ίδιος έχει επιβεβαιώσει με σχετική υπεύθυνη δήλωσή του.»

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία καταθετήρια προκύπτουν οι εξής επαναλαμβανόμενες καταθέσεις από την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της σε λογαριασμούς του της :

Καταθέτης	Ημερομηνία	Ποσό κατάθεσης σε €
.....	08-11-2011	500
.....	13-12-2011	500
.....	10-01-2012	500
.....	14-02-2012	300
.....	17-04-2012	500
.....	18-05-2012	500
.....	12-06-2012	500
.....	21-08-2012	500

.....	04-12-2012	500
.....	12-02-2013	500
.....	12-03-2013	500
.....	29-04-2013	500
..... ΑΙΤΙΟΛ.	03-06-2013	500
.....	08-08-2013	500
.....	10-09-2013	500
.....	21-10-2013	500
.....	14-11-2013	500
.....	03-12-2013	1000
.....	21-01-2014	500
.....	12-02-2014	500
.....	11-03-2014	500
.....	15-04-2014	500
..... ΑΙΤΙΟΛ.	10-06-2014	500
.....	14-07-2014	500
ΑΙΤΙΟΛ.	12-08-2014	1000
.....	10-09-2014	500
.....	12-09-2014	500
.....	30-10-2014	500
.....	12-02-2015	1000
.....	30-03-2015	1000
.....	04-05-2015	1000
.....	03-08-2015	1000
.....	09-09-2015	500
.....	24-11-2015	1000
ΣΥΝΟΛΑ		20300€

Επειδή από την από υποβληθείσα Υπεύθυνη Δήλωση του σε συνδυασμό με τα ποσά των καταθέσεων που επαναλαμβάνονται με τρόπο που προσιδιάζει σε καταβολή δόσεων

δανείου, προκύπτει αληθής ο επικαλούμενος λόγος ότι η κατάθεση του , στην , την , ποσού 30.000,00€ αποτελεί δάνειο προς την προσφεύγουσα και όχι αμοιβή.

Για το ποσό αυτό πρέπει να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να εξαιρεθεί το ποσό αυτό από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας και την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου για το ποσό αυτό.

Στην χρήση 2008 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 5.000,00€ για την συναλλαγή:

- , , , 5000,00€

Ο αναπόδεικτος ισχυρισμός ότι «λειτουργούσε για κάποιον πελάτη μου» νομίμως δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της , ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση..

Στην χρήση 2009 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 3.000,00€ για την συναλλαγή:

- , , , 3000,00€

Ο ισχυρισμός ότι «πρόκειται για χορηγηθέν δάνειο προς εμέ» ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της.

Λεκτέα είναι ακόμα ότι για το ποσό αυτό δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, πέραν της προσκομισθείσας υπεύθυνης δήλωσης του ως άνω υποτιθέμενου δανειοδότη, η οποία, σε κάθε περίπτωση, εκτιμάται ελευθέρως από τις φορολογικές αρχές (κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 171 σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 148 του ΚΔΔμίας), δεν προσκομίζει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο για την επιβεβαίωση των ισχυρισμών της περί σύναψης δανείου με το ως άνω πρόσωπο κι επιστροφής χρημάτων που της είχε δανείσει, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 του ν.4174/2013. Έτσι, ελλείπει εγγράφου **με βεβαία χρονολογία προγενέστερη της καταβολής** που να πιστοποιεί την εν λόγω χορήγηση δανείου από το ως άνω πρόσωπο (σχετ. 1089537/2280/Α0012/31-1-2005 και 1102848/2390/Α0012/31-11-2006 έγγραφα του Υπ. Οικ.) ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. της ισόποσης με το χορηγηθέν ποσό τραπεζικής επιστροφής του δανείου από την προσφεύγουσα στον κο) η ως άνω

υπεύθυνη δήλωση δεν κρίνεται ικανή από μόνη της ν' ανατρέψει "άνευ ετέρου" την κρίση του ελέγχου περί της προέλευσης των χρημάτων.

Στην χρήση 2010 για την κατάθεση για την οποία καταλογίστηκε παράβαση της παρ. 10α του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την μη έκδοση ενός (1) συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.625,00€ για την συναλλαγή:

-
1625,00€

Ο ισχυρισμός ότι η προαναφερθείσα κατάθεση αφορά «επαγγελματική συναλλαγή του συζύγου μου» με τον ως άνω τραγουδιστή ορθά δεν έγινε αποδεκτός από την φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα είχε βάσει του άρθρου 18 παρ.9 του ΚΒΣ, όπως και ο σύζυγός της την υποχρέωση να αποδεικνύει τις συναλλαγές της, ενώ η συγκεκριμένη αναπόδεικτη κατά παράβαση του άρθρου 65 του ν.4174/2013 αιτιολογία δεν αναιρεί την προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από το συγκεκριμένο ποσό ως πρωτογενής κατάθεση. Οι Υπεύθυνες δηλώσεις και μάλιστα συγγενών της προσφεύγουσας είναι ελεύθερα εκτιμώμενες και εν προκειμένω νομίμως δεν έγιναν δεκτές ως αποδεικτικά στοιχεία από την διοίκηση, όταν μάλιστα δεν συνοδεύονται από άλλα αποδεικτικά στοιχεία όπως τιμολόγια κλπ που εξέδωσε ο καταθέτης προς τον σύζυγό της.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως γίνει μερικώς δεκτή η υπό κρίση από και με Α.Π..... ενδικοφανής προσφυγή της του και συγκεκριμένα **να γίνει δεκτή: 1)** ως προς τον μη καταλογισμό παραβάσεων Κ.Β.Σ. για μη έκδοση στοιχείων στις χρήσεις 2000 και 2005 για την προσαύξηση περιουσίας η οποία προέρχεται από μη ονομαστικές καταθέσεις, καθώς και για αυτές της ίδιας και των συγγενικών της προσώπων ήτοι, τον , τον , τον η οποία προσδιορίζεται α)αξίας 233.983,86 € για την χρήση 2000 και β) αξίας 207.110,46 € για την χρήση 2005 και **2)** ως προς την εξαίρεση από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας και τον καταλογισμό αυτοτελούς παράβασης για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου της κατάθεσης του , στην , την , ποσού 30.000,00€, **και να απορριφθεί** για όλους τους άλλους λόγους.

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

1) Της υπ' αρ. /2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1625,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2010, με την παρούσα ομοίως με την πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 1625,00€ ως εξής:

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
.....,, 1625,00€	1625,00€

2) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008, με την παρούσα ομοίως με την πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 5000,00€ ως εξής:

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
.....,, 5000,00€	5000,00€

3) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009, με την παρούσα ομοίως με την πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 3000,00€ ως εξής:

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
.....,, 3000,00€	3000,00€

4) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 44.950,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007, με την παρούσα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 14.950,00€ ως εξής:

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
.....,, 9.900,00€.	9.900,00€
.....,, 5.050,00€	5.050,00€

5) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 7000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006, με την παρούσα ομοίως με την πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 7000,00€ως εξής:

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
.....,, 7000,00€	7.000,00€

6) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 35000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003, με την παρούσα ομοίως με την πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 35000,00€ ως εξής:

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
....., 6.000,00€.	6.000,00€
..... 3.000,00€.	3.000,00€
..... 6.000,00€.	6.000,00€
..... 20.000,00€.	20.000,00€

7) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8790,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2000, με την παρούσα σε πρόστιμο ποσού 8790,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997. (ΣΒ 1 X 586€ X 15).

8) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3790,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004, με την παρούσα ομοίως με την πράξη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 3790,00€ ως εξής:

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
.....,, 3.790,00€	3.790,00€

9) Της υπ' αρ./2015 Πράξης Οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 107040,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005, με την παρούσα σε πρόστιμο για την περίπτωση 1, ποσού 8790,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997. (ΣΒ 1 Χ 586€ Χ 15), και για την περίπτωση 2, ομοίως με την πράξη, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε πρόστιμο ποσού 98.250,00€ ως εξής :

Συναλλαγή	Πρόστιμο ισόποσο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997
..... 25.000,00€	25.000,00€
..... 50.000,00€	50.000,00€
..... 13.250,00€	13.250,00€
..... 10.000,00€	10.000,00€

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

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).