



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 08/12/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4686

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Παλαιού Φαλήρου Αττικής, οδός κατά των υπ' αριθ.: 1)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, 2)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, 3)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, 4)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, 5)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, 6)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, 7)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, 8)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, 9)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 10)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και 11)/.....-2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.: 1)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, 2)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, 3)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, 4)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, 5)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, 6)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, 7)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, 8)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, 9)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 10)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και 11)/.....-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 08/12/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ.-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 13.160,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).

- Με την υπ' αριθ.-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 28.490,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).

- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 9.790,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 27.817,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 19.636,50 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 27.615,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 58.183,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν.

2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).

- Με την υπ' αριθ./.....-2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 36.232,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1 και 13§§1, 2 και 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).

Οι παραβάσεις καταλογίστηκαν διότι από έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. (Π.Δ. Αττικής) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή/προέλευση ύψους 3.882.665,39 €. Η εν λόγω προσαύξηση συνιστά αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και θεωρήθηκε ως μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία εσόδου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου ΚΒΣ και εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία των διατάξεων της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.
2. Μη εφαρμοστέες εν προκειμένω οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 περί των μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού και εσφαλμένη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/2014.
3. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων και αναπόδεικτο της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι δεν απεδείχθησαν εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που να στοιχειοθετούν την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών προς συγκεκριμένα πρόσωπα και με συγκεκριμένο ποσό αμοιβής, καθώς το βάρος το φέρει η φορολογική αρχή.
4. Μη νόμιμη επιβολή προστίμων αναγόμενων σε χρήσεις για τις οποίες είχε προηγηθεί περαίωση βάσει του ν. 3888/2010 και ανεπίτρεπτη διενέργεια ελέγχου καθόσον τα τυχόν «συμπληρωματικά στοιχεία» (ήτοι δήθεν πρωτογενείς καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου που συνιστούν κατά τους ισχυρισμούς του ελέγχου αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη) ήταν σε γνώση της Διοίκησης προ της εκδόσεως του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης (...../2010), αφού τα εν λόγω χρηματικά ποσά αφενός ήταν κατατεθειμένα σε τραπεζικούς λογαριασμούς μου αφετέρου υπήχθησαν σε αυτοτελή φορολόγηση στη πηγή (φορολογία των τόκων).
5. Τα αναφερόμενα ως ποσά πρωτογενών καταθέσεων συνιστούν κατ' ουσίαν ανακύκλωση ποσών προερχομένων από τις αρχικές (ακόμα και προ του έτους 2002) καταθέσεις, οι οποίες περιοδικώς αναλαμβάνονταν, επανεπενδύονταν και επανακατίθεντο μετά των αποδόσεών τους, είτε συνολικώς ανακεφαλαιοποιούμενες, είτε διεσπαρμένες.
6. Οι καταθέσεις σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό αφορούν αποκλειστικά τον Πατέρα και οι διενεργηθείσες υπ' αυτού καταθέσεις μετρητών αφορούσαν διαχείριση δικών του αποκλειστικά χρημάτων, τα οποία απέκτησε από αποταμιεύσεις μίας ζωής και κυρίως από τη συμμετοχή του σε επενδυτικά προϊόντα, στα οποία συμμετείχα και εγώ με δικά μου κεφάλαια.

7. Ορισμένες εκ των καταθέσεων σε τραπεζικό λογαριασμό αφορούσαν στην επιστροφή άτοκων δανείων-προσωρινών διευκολύνσεων.
8. Συγκεκριμένες καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό, αφορούσαν επιστροφή χρηματικών ποσών από τη συμμετοχή στην αφανή εταιρεία με την επωνυμία, μέσω του διευθυντή της σύμφωνα με το άρθρο 5 του ιδιωτικού συμφωνητικού συστάσεως από/2010, στην οποία συμμετείχα ως αφανής εταίρος με ποσοστό 30%.
9. Κατά τις χρήσεις 2010 και 2011 προέκυψαν κέρδη από συμμετοχή σε παιχνίδια του ΟΠΑΠ ύψους 73.069,20 € και 70.000 € αντιστοίχως.
10. Είσπραξη μερισμάτων από ναυτιλιακή εταιρεία (υπαχθέντων σε φορολόγηση κατ' ειδικό τρόπο).
11. Αναφορικά με τον τρόπο απόκτησης του ΙΧΕ οχήματος με αριθμό κυκλοφορίας
12. Ανύπαρκτες πρωτογενείς καταθέσεις χρηματικών ποσών καθόσον προέρχονται από αναλήψεις.
13. Λανθασμένη μη αποδοχή από τον Έλεγχο των προκυπτόντων από τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου ακαθάριστων εσόδων καθόσον σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24-12-2013, στις περιπτώσεις όπου οι ελεγχόμενοι έχουν υπαχθεί στις διατάξεις περί αυτοελέγχου των άρθρων 13 -17 του ν. 3296/2004 τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν με τις διατάξεις αυτές λαμβάνονται προς σύγκριση με τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των τεχνικών αποτελέσματα.
14. Εισόδημα προερχόμενο από την πώληση έργου τέχνης

Περαιτέρω, με το με αριθ. πρωτ.-/.....-2015 υπόμνημά του, προσκόμισε την από/2015 Βεβαίωση Κέρδους του ΟΠΑΠ για καταβληθέντα κέρδη εντός του έτους 2010 ύψους 73.069,20 €, καθώς και την από/2015 Υπεύθυνη Δήλωση του, διαχειριστή της επικαλούμενης αφανούς εταιρείας, περί επιστροφής στον προσφεύγοντα μέσω τραπεζικών καταθέσεων, ποσών που είχε καταβάλει για υποχρεώσεις της εν λόγω αφανούς εταιρείας κατά τα έτη 2010, 2011 και 2012.

Τέλος, με το με αρ. πρωτ.-/.....-2015 έγγραφο με πρόσθετους λόγους που υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας, προβάλλει τον ισχυρισμό περί αναλήψεων και επανακαταθέσεων χρηματικών ποσών σε μεταγενέστερο χρόνο. Κατά δεύτερο λόγο, ισχυρίζεται ότι ερμηνεύτηκε και εφαρμόστηκε λανθασμένα η παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και τέλος υποβάλλει εκ νέου την από/2015 προρρηθείσα Βεβαίωση Κέρδους του ΟΠΑΠ.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, το με αρ. πρωτ.-/.....-2015 υπόμνημα και το υπ' αριθ. πρωτ.-/.....-2015 έγγραφο με πρόσθετους λόγους, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

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

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992): «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., β)....»

Επειδή συνακόλουθα το άρθρο 10 του ν.2523/1997 ορίζει: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§1, 2 του Ν. 2523/1997 ισχύει ότι: «1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρείες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου....» και «2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία

γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται».

Επειδή, όσον αφορά την επιβολή φόρου εισοδήματος σε προσαύξηση περιουσίας, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 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».

Επειδή, ως προς τον προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί παραγραφής των χρήσεων 2002 έως 2008, ορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

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

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§7 του ν.3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ισχύει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Ακολούθησαν οι διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011 βάσει των οποίων: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Τέλος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2§§1 και 2 του ν. 4098/2012:

«1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)..... και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.» Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής των χρήσεων 2002 έως και 2008, καθόσον η υπ' αριθ. σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις/2013 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου....

Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1147/27-10-2010: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχός τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση τα στοιχεία βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. και δεν είχαν ληφθεί υπ' όψιν κατά την έκδοση του υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, ορθώς θεωρήθηκαν νέα στοιχεία από την φορολογική αρχή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο

ισχυρισμός περί μη νόμιμης έκδοσης Πράξεων επιβολής προστίμων για χρήσεις που περαιώθηκαν βάσει του ν. 3888/2010 είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

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

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

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

Επειδή ο προσφεύγων ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λόγω της διακίνησης μεγάλων χρηματικών ποσών, τα οποία κατ' έλεγχο θεωρήθηκε ότι τον αφορούν και τον βαρύνουν στο σύνολό τους και ότι το ύψος τους δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του και από τα προσκομισθέντα στοιχεία στον έλεγχο.

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

Επειδή κατά την διερεύνηση των λογαριασμών που τροφοδότησαν τις ελεγχόμενες κινήσεις-πιστώσεις, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω ποσά προέρχονται από λογαριασμούς ατομικούς του προσφεύγοντος, αλλά και από λογαριασμούς στους οποίους συνδικαιούχοι είναι ο πατέρας, η μητέρα και η ανήλικη κόρη του προσφεύγοντος. Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα ποσά που κατατίθονταν πρωτογενώς στους ανωτέρω κοινούς λογαριασμούς, δεν

αφορούν εισοδήματα των λοιπών συνδικαιούχων αλλά του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος κατέληξε σε αυτό το συμπέρασμα συνεκτιμώντας κατ' αρχήν, ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα των συνδικαιούχων, δεν συνάδουν με το ύψος των ποσών που κατατίθονταν πρωτογενώς στους ανωτέρω λογαριασμούς. Κατά δεύτερο λόγο, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο, πέραν των υπευθύνων δηλώσεων, που να αποδεικνύει την πηγή προέλευσης των εν λόγω διακινήθοντων χρημάτων, εάν αυτά έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί από τον φόρο νομίμως. Συνεπώς, δεν αρκεί ο προσφεύγων, μόνο να επικαλείται ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις των χρηματικών αυτών ποσών αφορούν έτερους δικαιούχους των ελεγχόμενων λογαριασμών, αλλά, να αποδείξει, πράγμα το οποίο δεν έπραξε, με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος, απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράνομης και αντισυνταγματικής επιβολής φόρου, βάσει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, για εισοδήματα αφορώντα χρήσεις προ του 2010, ορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 «1. *Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, μας αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή μας προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....*», ενώ σύμφωνα με την διάταξη του εδαφίου α' της παρ. 3 του άρθρου 48 του ίδιου ως άνω νόμου, «*Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από μας κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4*». Με τη διάταξη αυτή, επομένως, εντάσσονται στη Ζ' κατηγορία και τα έσοδα από κάθε άλλη πηγή, ώστε να υπαχθεί σε φορολογία το σύνολο των εισοδημάτων του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων αυτών που δεν μπορούν να ενταχθούν στις ρητώς κατονομαζόμενες κατηγορίες (εισοδήματα από ακίνητα, κινητές αξίες, εμπορικές, επιχειρήσεις γεωργικές επιχειρήσεις μισθωτές υπηρεσίες, υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών), με στόχο την εξεύρεση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και την υλοποίηση της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α'175) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., ως εξής: «*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*». Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις ως άνω, διαδικαστικού χαρακτήρα, διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες, ουσιαστικού δικαίου, διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν. 2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Στην ως άνω έκθεση, επισημαίνεται ότι αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι χρησιμοποιεί το ρήμα «*λογίζεται*», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας

με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά (Σχετ. και η με αριθ. ΠΟΛ. 1095/2011 εγκύκλιος ΥΠΟΙΚ).

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι με τις προαναφερθείσες, ουσιαστικού δικαίου, διατάξεις του εδαφίου α' της παρ. 3 του άρθρου 48 θεσπίζεται νομίμως τεκμήριο για την ύπαρξη εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών σε περίπτωση διαπίστωσης εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης (*«εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από μας κατηγορίες Α' έως Ζ' μας παρ. 2 του άρθρου 4»*), ενώ με τις, διαδικαστικού δικαίου, διατάξεις του εδαφίου β' καθορίζεται ρητά το βάρος απόδειξης, στις περιπτώσεις που από τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη αυτού του είδους εισοδήματος ως προσαύξησης περιουσίας, κατοχυρώνοντας το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου.

Βάσει των ως άνω εκτεθέντων, προκύπτει ότι η νομική βάση επιβολής φόρου εισοδήματος σε προσαύξηση περιουσίας έγκειται στις ουσιαστικού δικαίου διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 εδ. Α' του ν. 2238/1994, οι οποίες έχουν εφαρμογή από την έναρξη ισχύος του ν. 2238/1994. Τα χρονικά δε όρια της εξουσίας της φορολογικής αρχής για έλεγχο της υπόθεσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, καθορίζονται από τη φορολογική παραγραφή, έτσι ώστε νομίμως ο επίδικος έλεγχος των εισοδημάτων του προσφεύγοντος και το συνακόλουθο δικαίωμα ανταπόδειξης αυτού ανάγονται σε έτη προγενέστερα του 2010, οι δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι λόγοι καθίστανται απορριπτέοι. Όσον αφορά τη θεσπισθείσα, δια του ν. 3888/2010, διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, δεν εισάγει νέα ουσιαστική ρύθμιση, παρά μόνο καθορίζει το βάρος της απόδειξης στις περιπτώσεις διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας. Η δε συνταγματική αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων δεν ισχύει για τις διαδικαστικού και δικονομικού δικαίου ρυθμίσεις (*ΣτΕ 2164/1988, 2155/1989, 1277/1996 και Φορολογικό δίκαιο, Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, εκδ. Σάκκουλα 1999, σελ. 129*), έτσι ώστε νομίμως εφαρμόζεται η διάταξη για τη ρύθμιση μας διαδικασίας των ελέγχων εισοδημάτων αφορώντων χρήσεις προ της θεσπίσεώς της.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, σε καμία περίπτωση, δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας. Σημειωτέον είναι όμως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά, αλλά αφορά αποκλειστικά την ελεγκτική διαδικασία. Ειδικότερα κρίθηκε ότι: *«...δεν πρόκειται για αναδρομική επιβολή φόρου, αλλά η ρύθμιση της διατάξεως αυτής αποτελεί θεμιτή μέθοδο εξακριβώσεως της πραγματικής φορολογικής ικανότητας, εισάγοντας μάλιστα τεκμήριο, το οποίο αφενός μεν αφορά στην ανεύρεση των πραγματικών εισοδημάτων του ελεύθερου επαγγελματία, αφετέρου δε είναι μαχητό, δυνάμενος ο φορολογούμενος να αποδείξει ότι η επαύξηση της περιουσίας του δεν προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών κατά την άσκηση του επαγγέλματός του ως ελεύθερου επαγγελματία, αλλά προέρχεται από άλλη πηγή ή ότι για κάποια νόμιμη αιτία απαλλάσσεται του φόρου ή φορολογείται διαφορετικά»* (Απόφαση 5981/2014 Δ. Εφ. Αθηνών -Τμήμα 3ο Τριμελές).

Επειδή ομοίως με την υπ' αριθ. 1450/2015 Απόφαση του Δ. Εφ. Αθηνών (Τμήμα 3ο Τριμελές) κρίθηκε ως *«αβάσιμος ο ισχυρισμός ότι η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 παραβιάζει την συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου εισοδήματος, που κατοχυρώνεται με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι κατ' εφαρμογή της ως άνω συνταγματικής αρχής της νομιμότητας του φόρου, που*

επικαλείται ο προσφεύγων, θεσπίστηκε η διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994. Συνεπώς, η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 όχι μόνο δεν παραβιάζει την ως άνω αρχή, αλλά δίνει τη δυνατότητα στον φορολογούμενο να αποδείξει ότι η προσαύξηση της περιουσίας του δεν υπάγεται στην κατηγορία του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, (όπως προβλέπεται γενικώς στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994), αλλά ότι είτε προέρχεται από άλλη πηγή ή αιτία, είτε ότι φορολογήθηκε από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη». Τέλος, σύμφωνα με το σκεπτικό της Απόφασης 3983/2015 Δ. Εφ. Αθηνών (Τμήμα 6ο Τριμελές): «Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ 3 του ως άνω άρθρου 48, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, δεν χαρακτηρίζει ως εισόδημα, προσαύξηση που δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος – ώστε να τίθεται ζήτημα αναδρομικής επιβολής φόρου καθ' υπέρβαση των χρονικών ορίων του άρθρου 78 παρ 2 του Συντάγματος- αλλά απλώς κατανέμει το βάρος της απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου - της πρώτης περιοριζομένης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που την δημιούργησαν.» Ως εκ τούτου, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο οποίος συνίσταται στον ισχυρισμό ότι είναι παράνομη η επιβολή φόρου, βάσει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, για εισοδήματα αφορώντα σε προηγούμενες της θεσπίσεώς της χρήσεις, ήτοι προηγούμενες του 2010, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, συνακόλουθα, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ.1095/29.4.2011: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «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.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε

προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα....10. 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 με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»

Επειδή ο προβαλλόμενος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αλλά και με το υπ' αριθ./.....-2015 έγγραφο πρόσθετων λόγων, ισχυρισμός ότι δεν υφίστανται πρωτογενείς καταθέσεις αλλά μόνο επανακαταθέσεις ποσών, προβάλλεται αλυσιτελώς καθόσον αυτές δεν συγκεκριμενοποιούνται από τον προσφεύγοντα, αλλά απλά παρατίθενται, χωρίς καμία συσχέτιση μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων. Άλλωστε, ο έλεγχος, όπως εκτενώς αναλύει στην από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου, σε κάθε περίπτωση συναλλαγής, εξετάστηκαν οι κινήσεις των λογαριασμών λεπτομερώς και εν συνεχεία δικαιολογήθηκαν εμπεριστατωμένα οι λόγοι για τους οποίους κρίθηκαν οι συγκεκριμένες καταθέσεις ως πρωτογενείς. Εξάλλου, στις περιπτώσεις που αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα ορισμένες κινήσεις, ο έλεγχος τις αποδέχτηκε ως επανακαταθέσεις, μειώνοντας αντιστοίχως το σύνολο της προσδιορισθείσας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί.

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

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

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

δαπάνες (προσωπικές/οικογενειακές ή επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς.

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

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

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 3 της ως άνω ΠΟΛ προβλέπεται ότι: «Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν: 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις: α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις), β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά), γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα, δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/Κ.Φ.Α.Σ. ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές). Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση του, λανθασμένα εφαρμόστηκε έμμεση τεχνική ελέγχου, καθώς δεν ανήκε σε καμία από τις υπαγόμενες περιπτώσεις, εφόσον η έναρξη του ελέγχου έγινε πριν την 31/12/2013. Ωστόσο, ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67B του ν. 2238/1994, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 4 του ν.4038/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (2.2.2012), σύμφωνα με το άρθρο 37 του ιδίου νόμου. Το ως άνω άρθρο ορίζει στην παρ. 1 ότι: «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.» Ως εκ τούτου, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διαδικασίες ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, καθόσον συνέτρεχαν οι οριζόμενες προϋποθέσεις και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014 προβλέπεται ότι: «Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα,

πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.»

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

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

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

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

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος λανθασμένα δεν έλαβε υπ' όψιν του τα ακαθάριστα έσοδα βάσει περαίωσης ως όφειλε, αλλά μόνο αυτά που απεικονίζονταν στα τηρούμενα βιβλία. Εν προκειμένω, στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 10 της ΠΟΛ 1050/17-02-2015 προβλέπεται: *"Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το*

προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων." Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς η ελεγκτική αρχή έλαβε υπ' όψιν της μόνο τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των βιβλίων του προσφεύγοντος και όχι τα τεκμαρτά δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα βάσει περαιώσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 784 του Αστικού Κώδικα αναφορικά με την προσωπικότητα της αστικής εταιρείας: «*Η εταιρεία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης.*»

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

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

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

Επειδή, ο προσφεύγων είχε αρχικώς περαιώσει με το υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 τα οικονομικά έτη 2006, 2009 και 2010. Συνεπεία αυτού, μετά τη διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, εξέδωσε το υπ' αριθ./2/2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει της ΠΟΛ 1019/2011, συμπεριλαμβάνοντας την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για αυτά τα έτη, όπως αυτή προσδιορίσθηκε βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής. Ο προσφεύγων με την από/2015 υπεύθυνη δήλωσή του, αποδέχτηκε το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό και παράλληλα τις αντίστοιχες Πράξεις Επιβολής

Προστίμου που αφορούν τις χρήσεις 2005, 2008 και 2009 με τα υπ' αριθ., και/.....-2015 πρακτικά συμβιβασμού, καταβάλλοντας την πρώτη δόση των αναλογούντων φόρων και προστίμων μέσω τραπεζής στις/2015. Ως εκ τούτου, λόγω της ως άνω αποδοχής και του συνακόλουθου συμβιβασμού, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται απαραδέκτως κατά των ήδη οριστικώς περαιωθεισών, σύμφωνα με τα ανωτέρω, υπ' αριθ.-2015,/.....-2015 και/.....-2015 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Επειδή ο έλεγχος, προχώρησε σε χορήγηση πλείστων παρατάσεων, προκειμένου ο προσφεύγων να συλλέξει στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών του και πέραν αυτού σε κάθε περίπτωση που αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή προέλευσης ορισμένων καταθέσεων, προχώρησε σε αποδοχή αυτών και σε συνακόλουθο αναπροσδιορισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή ωστόσο στην ως άνω έκθεση, παρατίθενται κατόπιν εκτενούς επεξεργασίας, ονόματα καταθετών που αποδεδειγμένα σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την αποδοχή των πράξεων επιβολής προστίμου για τις χρήσεις 2005, 2008 και 2009, και των αποδιδόμενων παραβάσεων, ορθώς κρίθηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ως μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία εσόδου και καταλογίστηκαν οι προσβαλλόμενες παραβάσεις ΚΒΣ.

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

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2015 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. **Χρήση 2002**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 13.160,00 €
2. **Χρήση 2003**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 28.490,00 €
3. **Χρήση 2004**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 9.790,00 €
4. **Χρήση 2005**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 8.790,00 €
5. **Χρήση 2006**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 8.790,00 €
6. **Χρήση 2007**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 8.790,00 €
7. **Χρήση 2008**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 27.817,00 €
8. **Χρήση 2009**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 19.636,50 €
9. **Χρήση 2010**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 27.615,00 €
10. **Χρήση 2011**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 58.183,00 €
11. **Χρήση 2012**
Πράξη Επιβολής Προστίμου:/.....-2015
Πρόστιμο συνολικού ποσού: 36.232,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).