



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

10-11-2015

Αριθμός απόφασης:

4392

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με δ/ση επαγγελματικής έδρας επί της κατά των υπ' αριθ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 οριστικών πράξεων

προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ετών 2000 έως 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 οριστικών πράξεων προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ετών 2000 έως 2010 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την απόεισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι 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 τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 17.580,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 9.962,00 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 17.580,00 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 27.430,00 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 11.134,00 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 13.322,00 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 79.708,91 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 123.805,07 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

- Με τον υπ' αριθ./2015 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 77.559,79 € 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 13 παρ.1,2,3 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Τα ως άνω πρόστιμα επιβλήθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου από το ΣΔΟΕ-..... βάσει της με αριθμό/2011 αρχικής εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμ./2010 Πληροφοριακού Δελτίου και σε συνέχεια της από άρσης του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. και την διερεύνηση τυχόν προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 μέσω του ελέγχου των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών για το χρονικό διάστημα από 2000 έως 2010. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης ΑΠΥ ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, αντιπαραβάλλοντας τις πρωτογενείς καταθέσεις με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και δηλωθέντα εισοδήματα κάθε έτους.

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

1. Πλήρης παραβίαση των ουσιαδών τύπων περί την έκδοση των ένδικων πράξεων και αποστέρηση του δικαιώματος αντίκρουσης των ισχυρισμών του ελέγχου και ανταπόδειξης.
2. Παρά το νόμο διενέργεια σε βάρος του, προληπτικού ή προσωρινού (αντί τακτικού) ελέγχου και σαφής καθ' ύλην αναρμοδιότητα των ελεγκτών.
3. Απαγόρευση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στα πλαίσια των προληπτικών, καθώς και των προσωρινών διοικητικών φορολογικών ελέγχων.
4. Γενική απαγόρευση ανοίγματος των λογαριασμών των ελεγχόμενων στα πλαίσια των προληπτικών και προσωρινών ελέγχων.
5. Παρά το νόμο άρση του τραπεζικού απορρήτου του-παρά το νόμο άντληση των ένδικων τραπεζικών στοιχείων σε βάρος του.
6. Ένσταση παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση των εκ

των προσβαλλομένων, πράξεων που αφορούν τις χρήσεις 2000-2005 (οικ. έτη 2001-2006).

7. Η αντίθεση των ένδικων καταλογισμών στις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και της μη αναδρομικότητας του φόρου.
8. Παραβίαση των κανόνων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου διά της προσμέτρησης στις καθαρές-πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του και των πάσης φύσεως μη εισοδηματικού χαρακτήρα καταθέσεων-η ούτως πρόδηλη ουσιαστική αβασιμότητα των ένδικων πράξεων.
9. Αντισυνταγματικότητα της αναδρομικής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.
10. Ελλιπές περιεχόμενο των υπ' αριθμ.,.....,&/2015 πράξεων ως προς την αναγκαία ελάχιστη περιγραφή της πραγματικής & νομικής βάσης των αποδιδόμενων, με το β' σκέλος τους, παραβάσεων- η μη πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης των αυτών παραβάσεων, προκειμένου να του επιβληθούν νομίμως «ισόποσα» πρόστιμα- η παράλειψη αναγραφής στην οικεία ΑΕΠ και στη συνοδευτική έκθεση ελέγχου της εφαρμοσθείσας παραγράφου και περίπτωσης του άρθρου 5 του ν. 2523/97 καθιστά αυτήν νομικά πλημμελή .

1. Πλήρης παραβίαση των ουσιαστών τύπων περί την έκδοση των ένδικων πράξεων και αποστέρηση του δικαιώματος αντίκρουσης των ισχυρισμών του ελέγχου και ανταπόδειξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4174/2013 προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 21 του άρθρου 66 προβλέπεται ότι μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.

Επειδή σύμφωνα με την **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», στο κεφάλαιο Λοιπά θέματα ελέγχου αναφέρεται ότι:

«9. Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. , θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4321/2015 (ΦΕΚ Α 32/21-3-2015) ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 από 2.5.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΑΔΑ: ΒΙΦ2Η-Α0Β) και στην περίπτωση 9 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της εγκυκλίου, εφόσον μέχρι 30.4.2015 δεν έχει η προβλεπόμενη στα ανωτέρω διαδικασία ολοκληρωθεί και βεβαιωθεί ο αναλογούν φόρος, η διαδικασία ολοκληρώνεται με τα εκδοθέντα, από το Σ.Δ.Ο.Ε., φύλλα ελέγχου.

.....

3. Στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του ν. 3296/ 2004 (Α' 253) προστίθενται δύο νέα εδάφια, τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων

του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου.

Οι υπάλληλοι της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους δύναται να εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται καμία παραβίαση των ουσιαστών τύπων περί της έκδοσης των ένδικων πράξεων, καθόσον, σε συνέχεια του διενεργηθέντος ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε.-, συνετάχθη η Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) η οποία εν συνεχεία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η οποία κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων σχετικών διατάξεων της παρ.1 του άρθ. 25 ν. 4321/2015, προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση των υπό κρίση πράξεων με ημερομηνία έκδοσης αυτών την

Επειδή σύμφωνα με την από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) στιςκοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ. κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονταν στο συνημμένοΥΣΕ-1 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, στην οποία και ανταποκρίθηκε και υπέβαλλε το υπ' αριθμ./2014 υπόμνημά του.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση της ανωτέρω κλήσης προς ακρόαση και μετά την επίδοση της υπ' αριθμ./14 πρόσκλησης για παροχή διευκρινήσεων, δόθηκαν στον προσφεύγοντα αλληπάλληλες παρατάσεις κατόπιν σχετικών αιτημάτων του και προσκόμισε τα υπ' αριθμ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 υπομνήματα.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραβίασης των ουσιαστών τύπων περί της έκδοσης των ένδικων πράξεων καθώς και αποστέρησης του δικαιώματος αντίκρουσης των ισχυρισμών του ελέγχου και ανταπόδειξης, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

2.Παρά το νόμο διενέργεια σε βάρος του, προληπτικού ή προσωρινού (αντί τακτικού) ελέγχου και σαφής καθ' ύλην αναρμοδιότητα των ελεγκτών.

Επειδή με το άρθρο 30 του Ν. 3296/2004 συνεστήθη η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε) του Υπουργείου Οικονομικών, με τις στο άρθρο αυτό λεπτομερώς καθοριζόμενες αρμοδιότητες. Η υπηρεσία αυτή μετονομάστηκε με το άρθρο 88 του Ν. 3842/2010 σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε). χωρίς να θιγούν καθόλου οι αρμοδιότητες της.

Με την παράγραφο 2 του ως άνω νόμου ορίστηκε ότι κύριο έργο της Υ.Π.Ε.Ε (ήδη Σ.Δ.Ο.Ε) είναι: « η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος, μεγάλης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας. Ειδικότερα: α) Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης, β). Ο προληπτικός έλεγχος εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας,...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της Α.Υ.Ο. Δ6Α 1166403/31.10.2013 (ΦΕΚ Β' 2775/31-10-2013) ορίζεται ότι:

«1. - Οι αρμοδιότητες προληπτικού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας και προσωρινού φορολογικού ελέγχου, ιδίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στο Φ.Π.Α., καθώς και ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων της τελωνειακής νομοθεσίας, όπως προβλέπονται στην περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 (Α' 253), συμπεριλαμβανομένου του προσωπικού και των πόρων που είναι αναγκαίοι για την άσκηση των ανωτέρω

αρμοδιοτήτων, μεταβιβάζονται στις 31 Οκτωβρίου 2013 στην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών.

2. - Κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που προβλέπονται στην παράγραφο 1, οι αρμόδιες υπηρεσίες της Γ.Γ.Δ.Ε. μπορούν να προβαίνουν σε ελέγχους των μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων, όπου βρίσκονται αγαθά, ανεξάρτητα από τον φορέα εκμετάλλευσής τους και του τελωνειακού καθεστώτος, υπό το οποίο τελούν, όπως, επίσης σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων και ηλεκτρονικών μέσων αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις περιπτώσεις α' και δ' της παρ. 5 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου σε καμία περίπτωση δεν αποστερεί το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) από τις παραπάνω εξουσίες, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που αυτό διατηρεί, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην υποπερίπτωση γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222) «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 (Α'107) «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/12, 4093/2012 και 4127/2013».

3. - Εάν, κατά την διάρκεια ελέγχου που διενεργείται από το Σ.Δ.Ο.Ε., κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του, προκύψουν πληροφορίες φορολογικού ή τελωνειακού ενδιαφέροντος, διαβιβάζονται με πληροφοριακό δελτίο στην Γ.Γ.Δ.Ε. προς αξιολόγηση. Εφόσον κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει παράβαση της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας, η έκθεση ελέγχου διαβιβάζεται στην Γ.Γ.Δ.Ε., για περαιτέρω ενέργειες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

4. - Ο έλεγχος των υποθέσεων για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, μέχρι τις 30 Οκτωβρίου 2013, ολοκληρώνεται από το Σ.Δ.Ο.Ε., ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για τις αρμοδιότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ-..... αναφέρεται ότι: «Στις και στις περιήλθε στην Υπηρεσία μας Πληροφοριακό Δελτίο (Π.Δ...../10) που έλαβε αριθμό καταχώρισης/10

σύμφωνα με το οποίο ο ελεγχόμενος δικηγόρος, δεν εκδίδει αποδείξεις για την αμοιβή των υπηρεσιών του. Προς διερεύνηση των διαλαμβανομένων στο ανωτέρω Π.Δ., η υπηρεσία μας αιτήθηκε στις άρση του τραπεζικού απορρήτου και του απορρήτου των χρηματιστηριακών συναλλαγών για τις χρήσεις από το 2000 έως και την ημερομηνία των επιστολών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.3296/2004 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 85/2005 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 88 του ν. 3842/2010.....Για τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2011 εντολή ελέγχου η οποία αρχικά ανατέθηκε στις υπαλλήλους α) και β) Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αρ..... /2013 νέα εντολή, σε αντικατάσταση της αρχικής λόγω μετακίνησης των υπαλλήλων, με την οποία ανατέθηκε ο έλεγχος στους ελεγκτές της Υπηρεσίας και»

Επειδή εκ των ανωτέρω προαναφερομένων, προκύπτει ότι ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. /2011 αρχικής εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε πριν την 2013 και ως εκ τούτου ολοκληρώθηκε νομίμως από το Σ.Δ.Ο.Ε.-....., ανεξαρτήτως αν οι αρμοδιότητες προληπτικού και προσωρινού ελέγχου εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας μεταβιβάστηκαν στις 31 Οκτωβρίου 2013 στη Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπ. Οικονομικών. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αναρμοδιότητας των ελεγκτών που διενήργησαν τον έλεγχο δεν ευσταθεί και τυγχάνει αβάσιμος.

3.4.5.8.9. Απαγόρευση εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου στα πλαίσια των προληπτικών, καθώς και των προσωρινών διοικητικών φορολογικών ελέγχων-Γενική απαγόρευση ανοίγματος των λογαριασμών των ελεγχόμενων στα πλαίσια των προληπτικών και προσωρινών ελέγχων.-Παρά το νόμο άρση του τραπεζικού απορρήτου του-Παρά το νόμο άντληση των ένδικων τραπεζικών στοιχείων σε βάρος του.- Παραβίαση των κανόνων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου διά της προσμέτρησης στις καθαρές-πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς του και των πάσης φύσεως μη εισοδηματικού χαρακτήρα καταθέσεων-η ούτως πρόδηλη ουσιαστική αβασιμότητα των ένδικων πράξεων.- Αντισυνταγματικότητα της αναδρομικής εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 30 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ήδη ΣΔΟΕ) 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, ΦΕΚ 19 Α΄).

Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 8 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ήδη ΣΔΟΕ) συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και του εξωτερικού και συμμετέχει σε θεσμοθετημένα διυπηρεσιακά όργανα.

Επειδή κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων διενεργήθηκε στις άρση του τραπεζικού απορρήτου (σχετικό το υπ' αριθμ. εξερχ. Πρωτ. ΕΜΠ /2011 έγγραφο προς την και σχετικό υπ' αρ. εξερχ. Πρωτ. ΕΜΠ/2011 προς την) προκειμένου να γίνει έλεγχος της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για το διάστημα από 2000 έως 2010 και τη διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας της παρ.3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 κατά το ελεγχόμενο διάστημα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί περί μη νόμιμης άρσης του τραπεζικού απορρήτου και άντλησης τραπεζικών στοιχείων σε βάρος του προσφεύγοντος δεν ευσταθούν καθότι τα ελεγκτικά όργανα ενήργησαν εντός των νόμιμων πλαισίων που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις κατά την άσκηση του έργου και της αποστολής τους.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/17-2-2014** (ΦΕΚ Β' 474/25/02/2014) «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»- Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής, ορίζεται 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).»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η από άρση του τραπεζικού απορρήτου δεν διενεργήθηκε στα πλαίσια εφαρμογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά όπως εσφαλμένα επικαλείται ο προσφεύγων αλλά κατά τη διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 και της περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν.3296/2004. Σε κάθε δε περίπτωση τα αποτελέσματα του υπό κρίση ελέγχου δεν προσδιορίστηκαν μέσω της εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 27 του ν. 4174/2013 και 67B του ν.2238/94.

Εν όψει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί περί εφαρμογής των έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης στην προκειμένη περίπτωση, δεν ευσταθούν και προβάλλονται αλυσιτελώς.

6. Ένσταση παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση των εκ των προσβαλλομένων, πράξεων που αφορούν τις χρήσεις 2000-2005 (οικ. έτη 2001-2006).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3513/2006, του άρθ.29 του ν. 3697/2008, του άρθ. 10 του ν.3790/2009, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, του άρθ.12 του ν. 3888/2010, του άρθ. 18 του ν.4002/2011 και του άρθ. 2 του ν.4098/2012, δόθηκαν συνεχείς παρατάσεις της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, ήτοι η προθεσμία παραγραφής για χρήσεις από 2000 έως 2005 (οικ. έτη 2001 έως 2006) συμπίπτει με την 31.12.2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 έληγαν στις 31.12.2013, παρατάθηκαν κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή εν προκειμένω για τον έλεγχο κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2011 εντολή ελέγχου και εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αρ./2013 νέα εντολή, σε αντικατάσταση της αρχικής λόγω μετακίνησης των υπαλλήλων, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων κλπ. των ελεγχόμενων ετών η οποία έληγε στις 31.12.2013, παρατάθηκε για δύο χρόνια ακόμη ήτοι μέχρι 31.12.2015.

Εν όψει των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των υπό κρίση προστίμων δεν ευσταθεί καθότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την ήτοι εντός των χρονικών ορίων της προθεσμίας παραγραφής.

7.Η αντίθεση των ένδικων καταλογισμών στις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και της μη αναδρομικότητας του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 ορίζεται ότι:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 εισοδήματός 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.

.....

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

.....

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. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και σύμφωνα με την από 27-10-2014 σχετική έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος, αντιπαραβάλλοντας τις πρωτογενείς καταθέσεις με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και δηλωθέντα εισοδήματα και αφού έλαβε υπόψη του όλες τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου που προέβαλλε κατά τη διάρκεια του ελέγχου με τα υπομνήματα που κατέθεσε και με τα προσκομισθέντα παραστατικά, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παρεχόμενες υπηρεσίες προς πελάτες του τα κρινόμενα έτη, όπως προκύπτει από τον πίνακα των ταυτοποιημένων πρωτογενών καταθέσεων των τραπεζικών του λογαριασμών τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

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

10.Ελλιπές περιεχόμενο των υπ' αριθμ.&/2015 πράξεων ως προς την αναγκαία ελάχιστη περιγραφή της πραγματικής & νομικής βάσης των αποδιδόμενων, με το β' σκέλος τους, παραβάσεων- η μη πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης των αυτών παραβάσεων, προκειμένου να του επιβληθούν νομίμως «ισόποσα» πρόστιμα.- η παράλειψη αναγραφής στην οικεία ΑΕΠ και στη συνοδευτική έκθεση ελέγχου της εφαρμοσθείσας παραγράφου και περίπτωσης του άρθρου 5 του ν. 2523/97 καθιστά αυτήν νομικά πλημμελή.

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1,3 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται: «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 εμπειριστατωμένα 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.»

Επειδή στο κεφάλαιο «ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ-ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από έκθεσης ελέγχου, προσδιορίζεται για κάθε ελεγχόμενο έτος το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ανά κατηγορία παράβασης και εν συνεχεία παρατίθενται αναλυτικά οι εφαρμοστές διατάξεις αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και τις κυρώσεις που επιβάλλονται για κάθε κατηγορία παράβασης.

Επειδή στο κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναλύονται ανά διαχειριστική περίοδο οι καταλογισθείσες παραβάσεις, με περιγραφή της κάθε παράβασης αναλυτικά για κάθε περίπτωση όπως επίσης και την συνολική αξία ανά κατηγορία παράβασης καθώς και τις κυρώσεις που επισύρουν κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8^α, 8γ, 10^α του ν. 2523/1997 και επιβάλλονται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου νόμου.

Επειδή κατ'εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και συνεπεία της ως άνω σχετικής έκθεσης ελέγχου η οποία κοινοποιήθηκε μαζί με τον οριστικό προσδιορισμό προστίμου του ΚΒΣ για κάθε διαχειριστική περίοδο, από τον οποίο προκύπτει η περιγραφή της παράβασης για κάθε περίπτωση και προσδιορίζεται τελικώς το ύψος του προστίμου για κάθε περιγραφείσα παράβαση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 και 9 του ν. 2523/97.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχουν όλα τα απαραίτητα για την νόμιμη υπόσταση τους στοιχεία, η δε προβλεπόμενη από το άρθρο 64 Ν. 4174/2013 αιτιολογία είναι σαφής, ειδική και επαρκής για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εμπεριέχεται στην έκθεση ελέγχου, όπως άλλωστε προβλέπεται από την νομοθεσία και νομολογία «η αιτιολογία της διοικητικής πράξης μπορεί να εμπεριέχεται και να συμπληρώνεται και από την έκθεση ελέγχου» ΣΤΕ 2615/1993, στην οποία αναπτύσσονται αναλυτικά, λεπτομερώς και εμπειριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, οι διασταυρώσεις που έλαβαν χώρα καθώς και οι ισχύουσες διατάξεις οι οποίες έχουν εφαρμογή ανά διαπιστωθείσα παράβαση. Κατά συνέπεια η παράλειψη αναγραφής επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων,

της εφαρμοσθείσας παραγράφου και περίπτωσης του άρθρου 5 του ν. 2523/97 δεν καθιστά σε καμία περίπτωση αυτές νομικά πλημμελείς όπως επικαλείται ο προσφεύγων, καθόσον αφενός προκύπτουν σαφώς από την περιγραφή της κάθε παράβασης και αφετέρου αναλύονται διεξοδικώς στη συνημμένη αυτών οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από και με αρ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ

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

Αριθμός Πράξης	Διαχ. περίοδος	Καταλογιζόμενο ποσό
...../2015	01/01/2000-31/12/2000	17.580,00€
...../2015	01/01/2001-31/12/2001	8.790,00€
...../2015	01/01/2002-31/12/2002	9.962,00€
...../2015	01/01/2003-31/12/2003	17.580,00€
...../2015	01/01/2004-31/12/2004	27.430,00€
...../2015	01/01/2005-31/12/2005	11.134,00€
...../2015	01/01/2006-31/12/2006	13.322,00€
...../2015	01/01/2007-31/12/2007	8.790,00€
...../2015	01/01/2008-31/12/2008	79.708,91€
...../2015	01/01/2009-31/12/2009	123.805,07€
...../2015	01/01/2010-31/12/2010	77.559,79€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).