



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

7/07/2014

Αριθμός απόφασης:

2125

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).
4. Την από 7/05/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ :....., κατοίκου, οδός κατά της αρ. ../11-02-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 , διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009 - 31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. ../11-02-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 , διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης ,της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30/12/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 7/07/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 7/05/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ :....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο ιστορικό: Η προσβαλλόμενη πράξη προέκυψε μετά από έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) , που διενεργήθηκε από το 15^ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, σύμφωνα με την από 30/12/2013 οικεία έκθεση ελέγχου, στον προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «Σύμβουλος Επιχειρήσεων» ,για τα οικ. έτη 2001, 2002, 2003, 2004, 2005,2006,2007,2008,2009,2010 (διαχειριστικές περιόδους 1/01/2000-31/12/2000, 1/01/2001-31/12/2001, 1/01/2002-31/12/2002, 1/01/2003-31/12/2003, 1/01/2004-31/12/2004, 1/01/2005-31/12/2005, 1/01/2006-31/12/2006, 1/01/2007-31/12/2007, 1/01/2008-31/12/2008 και 1/01/2009-31/12/2009). Ειδικότερα για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2009 έως 31/12/2009 προέκυψαν τα ακόλουθα :

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκε κατάθεση μεγάλων χρηματικών ποσών για τα οποία δεν αιτιολογείται η απόκτηση ή προέλευση τους, συγκεκριμένα σε λογαριασμούς της Τράπεζας ως κάτωθι :

ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ (ΚΑΤΑΘΕΣΗ)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
.....	6/2/2009	20.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
	25/6/2009	91.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
	18/12/2009	160.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
.....	2/1/2009	40.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
	18/5/2009	20.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
	30/6/2009	26.500,00	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ
	30/6/2009	25.000,00	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ
	30/6/2009	26.500,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
	24/7/2009	10.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
	23/9/2009	50.000,00	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ
.....	11/8/2009	34.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
	30/9/2009	20.000,00	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ
	ΣΥΝΟΛΟΝ	523.000,00	

Ανάλυση ανά περίπτωση:

1.Κατάθεση ποσού 40.000,00 € στις 2/01/2009, ποσού 10.000,00 € στις 24/07/2009, ποσού 20.000,00 € στις 18/05/2009 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης και κατάθεση ποσού 160.000,00€ στις 18/12/2009 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών».

Από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου τις παραπάνω ημερομηνίες και με τη διενέργεια περαιτέρω έρευνας όπως, τα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας του, τυχόν ύπαρξη δανειακής σύμβασης, δωρεάς, ή χρηματικών ποσών που

προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων - κινητών και ακινήτων, την πιθανότητα άντλησης των ποσών αυτών από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του καθώς και οποιαδήποτε άλλη περίπτωση άντλησης κεφαλαίων και εξετάζοντας την δυνατότητα του ελεγχόμενου να τροφοδοτήσει τους λογαριασμούς με τα ποσά αυτά, με βάση πάντα τα επίσημα και δηλωθέντα στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι δεν αιτιολογείται η προέλευση ή η αιτία κατάθεσης των ποσών αυτών και ότι αποτελούν αποκρυβέν εισόδημα.

2.Κατάθεση ποσού 26.500,00 € στις 30/06/2009, ποσού 25.000,00 € στις 30/06/2009 και ποσού 50.000,00 € στις 23/09/2009 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης και κατάθεση ποσού 20.000,00 € στις 30/09/2009 στον αριθ. λογαριασμού με αιτιολογία «μεταφορά από λογαριασμό».

Από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου τις παραπάνω ημερομηνίες, διαπιστώθηκε ότι η πίστωση των παραπάνω τραπεζικών λογαριασμών δεν ήταν αποτέλεσμα χρέωσης άλλων λογαριασμών του. Με άλλα λόγια τα ποσά τα οποία κατατέθηκαν στους λογαριασμούς αυτούς δεν προήλθαν από άλλους λογαριασμούς του, δηλαδή δεν πρόκειται για μεταφορά ποσών από τον έναν λογαριασμό του στον άλλον. Δεν προκύπτει από άλλα στοιχεία η αιτιολόγηση των καταθέσεων αυτών.

3.Κατάθεση ποσού 20.000,00 € στις 6/02/2009 & ποσού 91.000,00€ στις 25/06/2009 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης και κατάθεση ποσού 34.000,00€ στις 11/08/2009 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση επιταγής».

Για τον έλεγχο των ποσών αυτών λήφθηκαν υπ' όψιν, τα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας του, τυχόν ύπαρξη δανειακής σύμβασης, δωρεάς, ή χρηματικών ποσών που προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων- κινητών και ακινήτων, την πιθανότητα άντλησης των ποσών αυτών από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του καθώς και οποιαδήποτε άλλη περίπτωση άντλησης κεφαλαίων και διαπιστώθηκε ότι δεν αιτιολογείται η προέλευση ή η αιτία κατάθεσης των ποσών αυτών και ότι αποτελούν αποκρυβέν εισόδημα.

4.Κατάθεση ποσού 26.500,00€ στις 30/6/2009 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών».

Από τα αντίγραφα των παραστατικών καταθέσεων και αναλήψεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε ότι ο ίδιος είχε κάνει την ίδια ημέρα (30/06/2009) ανάληψη χρηματικού ποσού 78.580,00 € από τον λογαριασμό τράπεζας και κατάθεση του ποσού των 26.500,00€ στον λογαριασμό της ίδιας τράπεζας και ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι το παραπάνω ποσό δεν αποτελεί αποκρυβέν εισόδημα και αιτιολογείται η προέλευση του.

Κάθε μία από τις παραπάνω καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.3888/2010 διότι προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, δεδομένου

ότι δεν μπορούν να αιτιολογηθούν από τα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας του, λήψη δανείου, δωρεάς, ή χρηματικών ποσών που προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων-κινητών και ακινήτων, την πιθανότητα άντλησης του ποσού αυτού από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη περίπτωση άντλησης κεφαλαίων , π.χ. προς επένδυση κ.λ.π. Ακόμη δε το γεγονός ότι το φορολογητέο εισόδημα τόσο του ιδίου όσο και της συζύγου του προσauζήθηκε με προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσού 99.346,24€ και 15.358,26€ αντίστοιχα, καταδεικνύουν την μεγάλη απόκλιση μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των πραγματικών. Συνεπώς το συνολικό ποσό των 496.500,00 € που έχει «εισπραχθεί» από τον ελεγχόμενο μέσω κατάθεσης σε τραπεζικούς λογαριασμούς του , όπως έχει αναλυθεί παραπάνω, αποτελεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης .

Με δεδομένο ότι ο ελεγχόμενος ασκούσε δραστηριότητα που εντάσσεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ1 του Ν2238/94, ο έλεγχος θεώρησε ότι το ως άνω ποσό προήλθαν από την άσκηση της δραστηριότητας του ως «σύμβουλος επιχειρήσεων». Επομένως απέκρυψε έσοδα από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 496.500,00 ευρώ και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε έντεκα (11) περιπτώσεις ,αξίας εκάστης 34.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 40.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 26.500,00 ευρώ, 25.000,00 ευρώ, 10.000,00 ευρώ, 50.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 91.000,00 ευρώ, και 160.000,00 ευρώ αντιστοίχως.

Εν συνεχεία , ο έλεγχος συνέταξε την από 30/12/2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92(ΚΒ.Σ.) και διαβίβασε αυτή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης η οποία με την σειρά της εξέδωσε τη με αριθμό ./11-2-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΟΙ
Α. ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΙΤΙΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΣΗΣ ΑΡΧΗΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΕΣ
ΔΗΘΕΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ.

Ο ελεγχόμενος κάνει λεπτομερή περιγραφή των παραβάσεων όπως αυτές έχουν διατυπωθεί στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ . ,χωρίς να επικαλείται ή να προβάλλει κάποιον λόγο ή ισχυρισμό επί των αιτιάσεων-παρατηρήσεων ,απόψεων- του ελέγχου και τις αποδιδόμενες υπό αυτού παραβάσεις .

Τέλος δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να αιτιολογούν και να αποδεικνύουν την προέλευση των ως άνω καταθέσεων και να ακυρώνουν τις αποδιδόμενες υπό του ελέγχου παραβάσεις.

Ο ισχυρισμός αυτός **καταρρίπτεται ως ασαφής και αόριστος.**

**Β. ΤΟ ΥΠΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ «ΑΝΑΠΟΔΕΙΚΤΟ» ΚΑΙ «ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΟ» ΚΑΙ ΤΗΣ
ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΕΣΤΩ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ**

*Ισχυρίζεται ο προσφεύγων « ότι τι η Φορολογούσα Αρχή **ουδέν απέδειξε περί της εκ μέρους του δήθεν τελεσθείσας Φορολογικής παραβάσεως καθόσον ΔΕΝ** απεδείχθησαν εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν τις εκ μέρους του φορολογικές παραβάσεις, η συνδρομή των οποίων, για τη νομιμότητα των σχετικών εγγραφών, **βαρύνει την Φορολογική Αρχή.***

Οι αποδιδόμενες αιτιάσεις περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας 496.500,00 ευρώ, για δήθεν παρασχεθείσες υπηρεσίες τυγχάνουν απολύτως αυθαίρετες ,αβάσιμες , αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες.

Ότι οι καταθέσεις στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς δεν αποτελούν αμοιβή από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος αλλά ότι αυθαίρετα και αναιτιολόγητα τα εξέλαβε έτσι ο έλεγχος και επομένως θα έπρεπε να ακυρωθεί η εκδοθείσα ΑΕΠ.

Επειδή , με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, ΦΕΚ 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ 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**» .

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/29-4-2011 (άρθρο 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.**

Επειδή, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, το έτος (χρήση) 2009 διαπιστώθηκε η κατάθεση μεγάλων χρηματικών ποσών για τα οποία δεν αιτιολογείται η απόκτηση ή προέλευση τους και **δεν αποδεικνύεται ο λόγος κατάθεσης τους.** **Ούτε προσκομίσθηκαν από τον ελεγχόμενο, που φέρει το βάρος της απόδειξης** , τα ανάλογα νόμιμα έγγραφα που να δικαιολογούν την προέλευση αυτών. Άλλωστε δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη δανειακής ή άλλης σύμβασης μεταξύ των δύο μερών που να αιτιολογεί την χορήγηση των ποσών αυτών, αλλά ούτε προσκομίσθηκε κάτι τέτοιο από τον ελεγχόμενο.

Επειδή, κάθε μία από τις παραπάνω καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, αποτελεί **προσαύξηση περιουσίας** του κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.3888/2010 διότι προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, **δεδομένου ότι δεν μπορούν να αιτιολογηθούν** από τα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας του, λήψη δανείου, δωρεάς, ή χρηματικών ποσών που προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων-κινητών και ακινήτων, την πιθανότητα άντλησης του ποσού αυτού από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη περίπτωση άντλησης κεφαλαίων , π.χ.

προς επένδυση κ.λ.π. . Συνεπώς το συνολικό ποσό των 3.195.000,00 € που έχει «εισπραχθεί» από τον ελεγχόμενο μέσω κατάθεσης σε τραπεζικούς λογαριασμούς του , **αποτελεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης**.

Επειδή, ο προσφεύγων του με **Α.Φ.Μ.:** , διατηρούσε **ατομική επιχείρηση**, με ημερομηνία **έναρξης** 30/10/1988 (με την με αριθμό/88 δήλωση έναρξης εργασιών) με **αντικείμενο εργασιών** κατά την έναρξη την **παροχή επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης** και από 28/01/1999 **Σύμβουλος Επιχειρήσεων** (..... -Δραστηριότητες παροχής επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης)-(με τη με αριθμό βεβαίωση μεταβολής της Β' Δ.Ο.Υ. Κατερίνης).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/92), κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο**που ασκεί δραστηριότητα** στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση ήή **από ελευθέριο επάγγελμα**αναφερόμενο στο εξής με τον όρο « **επιτηδευματίας** », τηρεί ,**εκδίδει**, παρέχει, ζητά. λαμβάνει, υποβάλλει ,διαφυλάσσει **τα βιβλία, τα στοιχεία**, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Επειδή, η δραστηριότητα του συμβούλου επιχειρήσεων ανήκει στα κατονομαζόμενα **ελευθέρια επαγγέλματα** του άρθρου 48 παρ.1 του Ν2238/94 (Κ.Φ.Ε.) .Σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.2 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/92), έπρεπε ο προσφεύγων να θεωρεί και να εκδίδει **σε κάθε περίπτωση** Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών .

Με δεδομένο ότι ο προσφεύγων ασκούσε δραστηριότητα που εντάσσεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ1 του Ν2238/94, ο έλεγχος **ορθώς**, θεώρησε ότι το ως άνω ποσό **προήλθε από την άσκηση της δραστηριότητας του** ως «σύμβουλος επιχειρήσεων» και επομένως **απέκρυψε έσοδα** από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 496.500,00 ευρώ, και **υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών** στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε έντεκα (11) περιπτώσεις ,αξίας εκάστης 34.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 40.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 26.500,00 ευρώ, 25.000,00 ευρώ, 10.000,00 ευρώ, 50.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 91.000,00 ευρώ, και 160.000,00 ευρώ αντιστοίχως.

Επειδή, η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου αναλυτικά καταγράφει τα πραγματικά γεγονότα και στη συνέχεια εμπεριστατωμένα και τεκμηριωμένα αποδεικνύει και αιτιολογεί πλήρως την καταλογιζόμενη παράβαση, στηριζόμενη σε διατάξεις των φορολογικών νόμων που ισχύουν .

Επειδή, κάθε παράβαση που έχει διαπιστωθεί από τον έλεγχο έχει αιτιολογηθεί και τεκμηριωθεί πλήρως ο έλεγχος σε κάθε περίπτωση ενήργησε ακολουθώντας πιστά τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας και εφαρμόζοντας τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης όπως αυτές έχουν διατυπωθεί στις ερμηνευτικές της εγκυκλίου.

Επειδή, οι αιτιάσεις περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου είναι απολύτως αιτιολογημένες και **νόμω και ουσία βάσιμες**. Ο ισχυρισμός περί το υπό του ελέγχου «ΑΝΑΠΟΔΕΙΚΤΟ» ΚΑΙ «ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΟ» της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης **καταρρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος**.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τα διοικητικά όργανα πρέπει να ασκούν τις αρμοδιότητές τους στα πλαίσια που ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους. Οι περιορισμοί που θέτει η νομιμότητα στη διοικητική δράση αποτελούν τη μεγαλύτερη εγγύηση για την προστασία των διοικούμενων από αυθαίρετες πράξεις της δεδομένου ότι μια διοικητική πράξη που δεν βρίσκει έρεισμα στο νόμο δεν είναι νόμιμη. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή, η οποία δεσμεύεται κατ' αρχήν από την αρχή της νομιμότητας, ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ερμηνευτικής της εγκυκλίου ΠΟΛ1095/2011, (άρθρο 8) και τις διατάξεις του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.2523/1997(ποινολόγιο).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου δεν ευσταθεί εν προκειμένω και είναι απορριπτέος.

Γ. ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΒΑΣΙΜΩΣ ΝΟΜΩ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΙΤΙΑΣΕΩΣ

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι τα ως άνω χρηματικά ποσά στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν αποτελούν αμοιβή του στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, δηλαδή παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών και ως εκ τούτου δεν είχε την ελάχιστη υποχρέωση έκδοσης φορολογικού παραστατικού.

Ειδικότερα για τις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Κατάθεση ποσού 20.000,00€ στις 6/2/2009 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση επιταγής».

2. Κατάθεση ποσού 91.000,00€ στις 25/6/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση επιταγής».

3. Κατάθεση ποσού 34.000,00€ στις 11/8/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση επιταγής».

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι παραπάνω καταθέσεις επιταγών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, την 6/02/2009 και 25/06/2009 αντίστοιχα ,συνολικού ποσού 111.000,00, αυτές αφορούν επιστροφή χρηματικών ποσών λόγω σύναψης δανείου με την εταιρεία «.....».Με την εταιρεία αυτή σύναψε δάνειο ποσού 200.000,00 € το έτος 2007,το οποίο κατατέθηκε σε τραπεζικό της λογαριασμό, για την εξόφληση του οποίου έλαβε ο τη με αριθμό ισόποση επιταγή, με ημερομηνία έκδοσης 10/12/2007.

Ακολούθως στα πλαίσια της αποπληρωμής του εν λόγω δανείου και της εκτέλεσης της από 19/12/2008 Δήλωσης Αναγνώρισης Χρέους και ρύθμισης αποπληρωμής, η ως άνω εταιρεία εξέδωσε αρχικώς τις παρακάτω επιταγές:

1.Την υπ'αριθμόν επιταγή εις διαταγή,ποσού 20.000,00€ πληρωτέα την 21/1/2009 επί Τράπεζας.

2.Την υπ'αριθμόν επιταγή εις διαταγή,ποσού 30.000,00€ πληρωτέα την 27/1/2009 επί Τράπεζας.

3.Την υπ'αριθμόν επιταγή εις διαταγή,ποσού 40.000,00€ πληρωτέα την 30/3/2009 επί Τράπεζας.

4.Την υπ'αριθμόν επιταγή εις διαταγή,ποσού 40.000,00€ πληρωτέα την 30/4/2009 επί Τράπεζας.

5.Την υπ'αριθμόν επιταγή εις διαταγή,ποσού 40.000,00€ πληρωτέα την 30/5/2009 επί Τράπεζας.

6.Την υπ'αριθμόν επιταγή εις διαταγή,ποσού 50.000,00€ πληρωτέα την 30/6/2009 επί Τράπεζας.

Η εξόφληση των οποίων έγινε ως ακολούθως:

1.Την 31/01/2009 εξοφλήθηκε η πρώτη εκ των άνω παραδοθέντων επιταγών, με κατάθεση του ποσού στον υπ' αριθμόν λογαριασμό του , Τραπέζης την 6/2/2009.

2.Την 27/2/2009 η επιταγή ποσού ευρώ 30.000,00 αντικαταστήθηκε με μία επιταγή ποσού ευρώ 20.000,00, η οποία εξοφλήθηκε νομίμως και εμπροθέσμως, και με μετρητά 10.000,00€.

3. Την 30/3/2009 η επιταγή ποσού ευρώ 40.000,00 αντικαταστήθηκε με μία επιταγή ποσού ευρώ 25.000,00, με ημερομηνία έκδοσης την 9/5/2009, και με μετρητά 15.000,00€.

4. Την 30/4/2009 η επιταγή ποσού ευρώ 40.000,00 αντικαταστήθηκε με μία επιταγή ποσού ευρώ 30.000,00, με ημερομηνία έκδοσης την 30/5/2009, και με μετρητά 10.000,00€.

5 Την 9/5/2009 η επιταγή ποσού ευρώ 25.000,00 αντικαταστήθηκε με μία επιταγή ποσού ευρώ 21.000,00, με ημερομηνία έκδοσης την 30/5/2009, και με μετρητά 4.000,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο εκείνο, έναντι της απαιτήσεως του είχε λάβει 79.000,00€ και παρέμειναν στην κατοχή του δύο(2) επιταγές – α) ποσού 40.000,00, πληρωτέα την 30/5/2009 και β) ποσού 50.000,00€ πληρωτέα την 30/6/2009, και οι δύο Τράπεζας. Επίσης σε αντικατάσταση ορισμένων εκ των αρχικών είχε στην κατοχή του επιταγή με ημερομηνία έκδοσης 30/5/2009 ποσού 30.000,00€ και επιταγή ποσού 21.000,00€ με ημερομηνία έκδοσης 30/5/2009.

Έτσι την 30/05/2009 είχε απαίτηση για συνολικό ποσό 91.000,00 € από τις τρεις προαναφερόμενες επιταγές, οι οποίες λόγω μη πληρωμής τους αντικαταστάθηκαν την 30/6/2009 με τρεις νέες επιταγές πληρωτέες την 19/06/2009 επί Τράπεζας, ποσών ευρώ 40.000,00, 30.000,00 και 21.000,00 σύνολον 91.000,00 € τις οποίες κατέθεσε την 25/06/2009 στον λογ/μο του Τραπέζης

Πράγματι σύμφωνα με το δελτίο πληροφοριών με αριθ.πρωτ...../7-11-2013 της ΔΟ.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκαν συναλλαγές ,με βάση τις εγγραφές στα βιβλία της εν λόγω της επιχείρησης «.....». -(λογ/μός 50.00.00.1599)- κίνηση επιταγών μεταξύ του και της Α.Ε. ,με χρέωση περιόδου 1/1/2009-31/12/2009 ποσού 505.000,00 € και πίστωση περιόδου ποσού 310.000,00€. Από τις καρτέλες λογαριασμών προκύπτει ότι κατά την χρήση 2009 χορηγήθηκε τμηματικά από τον (πάντα βάσει των εγγραφών στα βιβλία της Α.Ε.) προς την εν λόγω Α.Ε. το ποσό των 195.000,00 και μέσα στην ίδια χρήση επεστράφη τμηματικά το ποσό των 131.000,00 € μέσω έκδοσης τραπεζικών επιταγών Τράπεζας εις διαταγήν

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου με την εταιρεία αυτή σύναψε δάνειο ποσού 200.000,00 € το έτος 2007,το οποίο κατατέθηκε σε τραπεζικό της λογαριασμό, για την εξόφληση του οποίου έλαβε ο την υπ' αριθμό ισόποση επιταγή, με ημερομηνία έκδοσης 10/12/2007.

Ωστόσο δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη δανειακής ή άλλης σύμβασης μεταξύ των δύο μερών, αλλά ούτε προσκομίσθηκε κατά τον έλεγχο ή κατά την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κάποιο άλλο στοιχείο που να καταδεικνύει οποιαδήποτε συναλλαγή ή σχέση μεταξύ τους.

Με βάση τα επίσημα δηλωθέντα από όλες τις πηγές εισοδήματά του, ο δεν είχε την δυνατότητα χορήγησης των αναφερομένων στο δελτίο ποσών.

Ειδικότερα για την χρήση 2007 ,κατά την οποία, σύμφωνα πάντα με τους ισχυρισμούς του σύναψε δάνειο με την εν λόγω Α.Ε. ,τα νόμιμα δηλωθέντα εισοδήματά του ιδίου και της συζύγου του ανήρχοντο στα εξής ποσά : Ζημία – 2.736,00 € του ιδίου και 3.840,00 € εισόδημα από ακίνητα της συζύγου . Μάλιστα από την εκκαθάριση της δήλωσης του Οικ. Έτους 2008, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά εισοδήματος λόγω τεκμηρίων, του ιδίου 408.407,24 € και της συζύγου του 320.844,81€, πρόκειται δηλαδή για τεράστια απόκλιση μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και τεκμαρτού εισοδήματος ,όπως άλλωστε έχει αναλυθεί στην σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.. Το γεγονός αυτό από μόνο του ενισχύει την άποψη του ελέγχου για την ύπαρξη αποκρυβέντος εισοδήματος.

Επίσης τη χρήση 2009 κατά την οποία διαπιστώθηκαν οι συναλλαγές (κίνηση επιταγών) μεταξύ των δύο μερών, ο δεν είχε την δυνατότητα χορήγησης των αναφερομένων ποσών, καθότι τα νόμιμα δηλωθέντα εισοδήματά του ιδίου από κάθε πηγή ανήρχοντο στο ποσό των € 24.289,07 και της συζύγου € 3.840,00. Μάλιστα από την εκκαθάριση της δήλωσης του Οικ έτους 2010, προέκυψε προστιθέμενη διαφορά εισοδήματος λόγω τεκμηρίων, του ιδίου 99.346,24 € και της συζύγου του 15.358,26€, πρόκειται δηλαδή για τεράστια απόκλιση μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και τεκμαρτού εισοδήματος ,όπως άλλωστε έχει αναλυθεί στη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., το γεγονός αυτό από μόνο του αποτελεί ισχυρή ένδειξη για την ύπαρξη αποκρυβέντος εισοδήματος.

Από τις πληροφορίες που προκύπτουν από το παραπάνω δελτίο πληροφοριών δεν ανατρέπονται τα αποτελέσματα του ελέγχου για την χρήση αυτή, αλλά αντιθέτως ενισχύεται η θέση του ως προς την απόκρυψη φορολογητέων εσόδων (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων). Ακόμη

και στην περίπτωση που προσκομίζονταν στοιχεία από μέρους του ελεγχόμενου που να αποδεικνύουν ότι κάποιες από τις καταθέσεις ποσών και κυρίως επιταγών προέρχονται από το ποσό των 131.000,00€ που «επεστράφη», το γεγονός αυτό δεν θα ανέτρεπε τη θέση του ελέγχου ότι οι καταθέσεις αυτές αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία η προέλευση. Διότι με βάση τα επίσημα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου, δεν υπήρχε η δυνατότητα να χορηγήσει τα αναφερόμενα ποσά των 195.000,00 €.

Επειδή, ο δεν είχε την δυνατότητα χορήγησης των αναφερομένων στο δελτίο ποσών, με βάση πάντα τα επίσημα δηλωθέντα εισοδήματα του. Σε περίπτωση που διαπιστωθεί από τον έλεγχο της «αντισυμβαλλόμενης» επιχείρησης ότι πράγματι έχουν ληφθεί τα αναφερόμενα στο δελτίο ποσά, έχει αποκλειστεί η περίπτωση να προέρχονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του «δανειστή», επομένως στην περίπτωση αυτή, πηγή χρηματοδότησης είναι τα αποκρυβέντα έσοδα του κ.

Και επομένως ο ισχυρισμός περί επιστροφής του «δανείου» ή μέρους του, δεν μπορεί να αιτιολογηθεί και **καταρρίπτεται ως ανίσχυρος**.

Περαιτέρω για τις παρακάτω περιπτώσεις:

1. Κατάθεση ποσού 40.000,00€ στις 2/1/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών».
2. Κατάθεση ποσού 10.000,00€ στις 24/7/2009 στον αριθ.λογ/μο Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών».
3. Κατάθεση ποσού 160.000,00€ στις 18/12/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών».
4. Κατάθεση ποσού 20.000,00€ στις 18/5/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών».
5. Κατάθεση ποσού 26.500,00€ στις 30/6/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «μεταφορά από λογαριασμό».
6. Κατάθεση ποσού 25.000,00€ στις 30/6/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «μεταφορά από λογαριασμό».
7. Κατάθεση ποσού 50.000,00€ στις 23/9/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «μεταφορά από λογαριασμό».
8. Κατάθεση ποσού 20.000,00€ στις 30/9/2009 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «μεταφορά από λογαριασμό».

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για τις παραπάνω καταθέσεις χρηματικών ποσών σε λογαριασμούς του με αιτιολογία «μεταφορά από λογαριασμό» και «κατάθεση μετρητών» λόγω παντελούς έλλειψης στοιχείων από μέρους του ελέγχου, καθίσταται αδύνατη η αντίκρουση από μέρους του ελεγχόμενου. Παρά ταύτα παίρνοντας θέση ο ελεγχόμενος υποστηρίζει ότι τα εν λόγω ποσά δεν αφορούσαν αμοιβή του από παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών αλλά ιδιωτικές συναλλαγές του. Οι καταθέσεις μετρητών πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο μετά από προηγούμενη ανάληψη και μεταφορά από λογαριασμούς του αλλά και από προσωρινές διευκολύνσεις από την

εταιρεία συμφερόντων του Α.Ε. τις οποίες δεν δύναται αιτιολογήσει άμεσα λόγω της απόλυτης ένδειας των παρεχομένων από τον έλεγχο στοιχεία .

Για τις παραπάνω καταθέσεις χρηματικών ποσών με αιτιολογία «μεταφορές από άλλον λογαριασμό» από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου τις παραπάνω ημερομηνίες , διαπιστώθηκε ότι η πίστωση των παραπάνω τραπεζικών λογαριασμών δεν ήταν αποτέλεσμα χρέωσης άλλων λογαριασμών του. Με άλλα λόγια τα ποσά τα οποία κατατέθηκαν στους λογαριασμούς αυτούς δεν προήλθαν από άλλους λογαριασμούς του, δηλαδή δεν πρόκειται για μεταφορά ποσών από τον έναν λογαριασμό του στον άλλον. Δεν προκύπτει από άλλα στοιχεία η αιτιολόγηση των καταθέσεων αυτών.

Για τις παραπάνω καταθέσεις χρηματικών ποσών με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών» από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου τις παραπάνω ημερομηνίες και με τη διενέργεια περαιτέρω έρευνας όπως, τα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας του, τυχόν ύπαρξη δανειακής σύμβασης, δωρεάς, ή χρηματικών ποσών που προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων - κινητών και ακινήτων, την πιθανότητα άντλησης των ποσών αυτών από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του καθώς και οποιαδήποτε άλλη περίπτωση άντλησης κεφαλαίων και εξετάζοντας την δυνατότητα του ελεγχόμενου να τροφοδοτήσει τους λογαριασμούς με τα ποσά αυτά, με βάση πάντα τα επίσημα και δηλωθέντα στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι δεν αιτιολογείται η προέλευση ή η αιτία κατάθεσης των ποσών αυτών και ότι αποτελούν αποκρυβέν εισόδημα.

Επειδή δεν προσκομίσθηκε κανένα έγγραφο από το προσφεύγοντα τόσο στον έλεγχο -αν και του επιδόθηκε νόμιμα κλήση προς ακρόαση – όσο και κατά την παρούσα εξέταση, που να αποδεικνύουν και να υποστηρίζουν όσα αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή του (ως άνω προαναφερόμενα) .

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις , άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1095/2011, **το βάρος της απόδειξης** φέρει ο ελεγχόμενος.

Επειδή, με την εφαρμογή της διάταξης αυτής του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 και της ερμηνευτικής της εγκυκλίου ΠΟΛ 1095/2011, ουσιαστικά προσδιορίζεται αποκρυβέν φορολογητέο εισόδημα όταν διαπιστώνεται προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία , και δεν αιτιολογείται η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της.

Επειδή, ο προσφεύγων ασκούσε δραστηριότητα που εντάσσεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ1 του Ν2238/94, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ως άνω ποσά των καταθέσεων σε τραπεζικούς του λογαριασμούς προήλθαν από παρασχεθείσες υπηρεσίες από την άσκηση της δραστηριότητας του ως «σύμβουλος επιχειρήσεων».

Επομένως απέκρυψε έσοδα από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 496.500,00 ευρώ, και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε έντεκα (11) περιπτώσεις , αξίας εκάστης 34.000,00

ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 40.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 26.500,00 ευρώ, 25.000,00 ευρώ, 10.000,00 ευρώ, 50.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 91.000,00 ευρώ, και 160.000,00 ευρώ αντιστοίχως.

Επειδή, οι αποδιδόμενες υπό του ελέγχου αιτιάσεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι απολύτως αιτιολογημένες και νόμω και ουσία βάσιμες. **Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος .**

Δ. Η ΕΚ ΜΕΡΟΥΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ,ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ,ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΕΠΙΒΛΗΘΗΚΕ ΤΟ ΕΙΔΙΚΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ..

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση τυγχάνει ακυρωτέα λόγω της υπό της φορολογικής αρχής εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας, ειδικότερα

α)Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 5παρ10α του ν.2523/97 ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του ύψους του προστίμου, επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα συνολικό πρόστιμο και για τις έντεκα (11) παραβάσεις, ανερχόμενο στο ύψος του συνολικού ποσού των κατατεθέντων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του χρηματικών ποσών. Ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10α του ν.2523/97 ,..... επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής . Το γεγονός αυτό συνιστά πλημμέλεια της προσβαλλόμενης αποφάσεως που επισύρει την ακυρότητα αυτής.

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01/2009 - 31/12/2009 ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος **προήλθε από την άσκηση της δραστηριότητας του** ως «σύμβουλος επιχειρήσεων» και επομένως **απέκρυψε έσοδα** από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 496.500,00 ευρώ, και **υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών** στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε έντεκα (11) περιπτώσεις ,αξίας εκάστης 34.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 40.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 26.500,00 ευρώ, 25.000,00 ευρώ, 10.000,00 ευρώ, 50.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 91.000,00 ευρώ, και 160.000,00 ευρώ αντιστοίχως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10α του Ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4174/2013, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη 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 χιλίων διακοσίων (1.200,00) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής η του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

Επειδή, στο σώμα της προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου περιέχεται αυτοτελής αιτιολογία, η οποία περιλαμβάνει τα κύρια στοιχεία της αποδιδόμενης παράβασης όπου ρητά αναφέρεται ότι πρόκειται για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε έντεκα (11) περιπτώσεις **συνολικής αξίας 496.500,00 ευρώ** σε πελάτες του και συγκεκριμένα σε έντεκα (11) περιπτώσεις ,αξίας εκάστης 34.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 40.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 26.500,00

ευρώ, 25.000,00 ευρώ, 10.000,00 ευρώ, 50.000,00 ευρώ, 20.000,00 ευρώ, 91.000,00 ευρώ, και 160.000,00 ευρώ αντιστοίχως.

Επειδή, η επίμαχη πράξη τυγχάνει και τυπικά πλημμελής, διότι δεν επεβλήθη διακεκριμένα ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, χωρίς όμως να είναι εξ' αυτού του λόγου ακυρωτέα, καθώς δεν επήλθε βλάβη σε βάρος της προσφεύγουσας δεδομένου ότι δεν επηρεάστηκε το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου.

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η τυπική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης αποφάσεως επισύρει την ακυρότητα αυτής **είναι ουσία αβάσιμος**.

β) Περαιτέρω ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η υπό του ελέγχου επίκληση και εφαρμογή της ως άνω διάταξης του Ν. 3888/2010 τυγχάνει παντελώς ανεφάρμοστη, καθόσον: ο Ν. 3888/2010 (με το άρθρο 15 παρ. 3 του οποίου προστέθηκε στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/94 νέο εδάφιο ως άνω) δημοσιεύθηκε στο υπ' αρ. 175^Α/30.9.2010 με έναρξη ισχύος των διατάξεων την ημερομηνία δημοσίευσής (ήτοι την 30.9.2010 κατ'άρθρο 20 του νόμου αυτού). Και η εφαρμογή της άνω διατάξεως στην χρήση 2002 τυγχάνει μη νόμιμη και μη εφαρμοστέα ως αντισυνταγματική.

Οιαδήποτε αντίθετη εκδοχή, στηριζόμενη στη διάταξη της παρ. 10 της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 (με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή του άρθρου 15 Ν. 3888/2010), δυνάμει της οποίας ορίζεται ότι οι διατάξεις άρθρου 15 Ν. 3888/2010 ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση προέκυψε πριν ή μετά τις 30.9.2010 ημερομηνία ψήφισής του νόμου και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30.9.2010, τυγχάνει απαράδεκτη, καθόσον δεν είναι δυνατόν να τεθεί κανόνας δικαίου με αναδρομική ισχύ διά διευκρινιστικής οδηγίας της διοίκησης και όχι διά τυπικού νόμου.

Εξάλλου, εάν ο νομοθέτης επιθυμούσε την εφαρμογή της άνω διατάξεως για υποθέσεις προ της δημοσίευσής του νόμου, θα προέβλεπε τούτο ρητώς στον ίδιο νόμο.

Επειδή, με την εφαρμογή της διάταξης αυτής του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 και της ερμηνευτικής της εγκυκλίου ΠΟΛ 1095/2011, ουσιαστικά προσδιορίζεται αποκρουβέν φορολογητέο εισόδημα όταν διαπιστώνεται προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, και δεν αιτιολογείται η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 :... «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων

επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.». (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο . 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010).

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

Επειδή, ο έλεγχος σε κάθε περίπτωση είναι υποχρεωμένος και οφείλει να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών της εγκυκλίων, χωρίς να ξεετάζει την «συνταγματικότητα» ή όχι , αυτής.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης . Σημειώνεται πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει φόρο και μάλιστα αναδρομικά , αλλά αφορά την ελεγκτική διαδικασία .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, 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.

Ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος **δεν είναι βάσιμος και είναι απορριπτός.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/12/2013 έκθεση ελέγχου του 15^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **7-05-2014** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του και την επικύρωση της υπ. αρ. ../11-02-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμων του Κ.Β.Σ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2009 - 31/12/2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: α) Επί της με αριθ. ../11-02-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2008 - 31/12/2008.

Πρόστιμο αρθ. 5 παρ. 10^α του Ν.2523/97

1 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	1.800.000,00 Χ1 Χ1 =	34.000,00 ευρώ
2 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	250.000,00 Χ1 Χ1 =	20.000,00 ευρώ
3 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	100.000,00 Χ1 Χ1 =	40.000,00 ευρώ
4 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	100.000,00 Χ1 Χ1 =	20.000,00 ευρώ
5 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	100.000,00 Χ1 Χ1 =	26.500,00 ευρώ
6 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	500.000,00 Χ1 Χ1 =	25.000,00 ευρώ
7 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	200.000,00 Χ1 Χ1 =	10.000,00 ευρώ
8 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	135.000,00 Χ1 Χ1 =	50.000,00 ευρώ
9 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	200.000,00 Χ1 Χ1 =	20.000,00 ευρώ
10 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	135.000,00 Χ1 Χ1 =	91.000,00 ευρώ
11 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ1 =	10.000,00 Χ1 Χ1 =	160.000,00 ευρώ
Συνολικό ποσό			496.500,00 ευρώ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).