



**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

07/07/2014

Αριθμός απόφασης:

2117

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 1/01/2000-31/12/2000 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 1/01/2000 - 31/12/2000 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 01/01/2000 έως 31/12/2000 προέκυψαν τα ακόλουθα :

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β' Κατερίνης, το 2008, διενεργήθηκε προσωρινός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/94 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) στο φυσικό πρόσωπο « του» για τα οικ. έτη 2001-2002-2003 και διαπιστώθηκε ότι για το οικ. έτος 2001 (Χρήση 2000) προέκυψε προστιθέμενη τεκμαρτή διαφορά εισοδήματος προερχόμενη από δαπάνη αγοράς μετοχών της εταιρείας « » , την 21/04/2000, ποσού 997.157.868 δρχ., βάσει της οποίας προσδιορίστηκε κύριος φόρος πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 4.800.914,94 € και εκδόθηκε το με αρ./2008 προσωρινό φύλλο ελέγχου εισοδήματος οικ. έτους 2001.

Αξιοποιώντας τις διαπιστώσεις του παραπάνω προσωρινού ελέγχου σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ1095/2011, (άρθρο 8), από τον έλεγχο του 15^{ου} Ε.Σ.Ε. κρίθηκε ότι η προαναφερόμενη αγορά μετοχών αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για την οποία δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση των χρημάτων και συγκεκριμένα ποσού 997.157.868 δρχ, και επομένως το ποσό αυτό αποτελεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Στη συνέχεια ο έλεγχος από το 15^ο Ε.Σ.Ε. συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του (τα βιβλία και στοιχεία ,τα αποτελέσματα του προσωρινού ελέγχου, δελτία πληροφοριών, κίνηση τραπεζικών λογαριασμών κλπ) , το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δεν προσήλθε να αιτιολογήσει την προέλευση του ποσού 997.157.868. δρχ, αν και του επιδόθηκε νόμιμα η κλήση σε ακρόαση ν. 2690/99 , και με δεδομένο ότι ασκούσε δραστηριότητα που εντάσσεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ1 του Ν2238/94, θεώρησε ότι το ως άνω ποσό προήλθε από την άσκηση της δραστηριότητας του ως «σύμβουλος επιχειρήσεων». Επομένως απέκρυψε έσοδα από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 997.157.868.δρχ , και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικού φορολογικού στοιχείου παροχής υπηρεσιών

(Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, συνολικής αξίας 997.157.868.δρχ.

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 01/01/2000 – 31/12/2000.

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 ΤΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι **οι διαπιστώσεις** του προσωρινού ελέγχου εισοδήματος που πραγματοποιήθηκε (το έτος 2008) από τη Δ.Ο.Υ. Β' Κατερίνης από τις οποίες για το οικ. έτος 2001 (Χρήση 2000) προέκυψε προστιθέμενη τεκμαρτή διαφορά εισοδήματος προερχόμενη από δαπάνη αγοράς μετοχών της εταιρείας « » , την 21/04/2000, ποσού 997.157.868 δρχ., επί της οποίας προσδιορίστηκε κύριος φόρος πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 4.800.914,94 € και εκδόθηκε το με αρ./2008 προσωρινό φύλλο ελέγχου εισοδήματος οικ. έτους 2001, είναι εντελώς εσφαλμένες .

Τονίζεται δε ότι, η ως άνω αίτηση της φορολογικής αρχής, δεν ερείδεται επί ουδεμίας διατάξεως νόμου, ενώ συγχρόνως έχει κριθεί προ πολλού, από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως μη νόμιμη . Περαιτέρω κατά του άνω προσωρινού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος (../2008) ασκήθηκε Προσφυγή η οποία συζητήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης κατά τη δικάσιμο της 18.3.2014 και αναμένεται η έκδοση της σχετικής αποφάσεως.

Κατά συνέπεια εσφαλμένα ο έλεγχος επί του οποίου εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη αξιοποίησε τις παραπάνω διαπιστώσεις .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα άρθρα 16,17,18 και 19 είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα. Περαιτέρω με τα άρθρα 16 του ιδίου κώδικα ορίζονται τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης διαβίωσης(τεκμήρια διαβίωσης) η του αντικειμενικού εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 2238/1998 η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο ,τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους

βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προιστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προιστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

Εξάλλου, 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, 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 ΚΦΕ.

Επειδή, από προσωρινό έλεγχο στον προσφεύγοντα για το οικ. έτος 2001 (Χρήση 2000) προέκυψε προστιθέμενη τεκμαρτή διαφορά εισοδήματος προερχόμενη από δαπάνη αγοράς μετοχών της εταιρείας « » , την 21/04/2000 ποσού 997.157.868 δρχ.. Αξιοποιώντας τις διαπιστώσεις του παραπάνω προσωρινού ελέγχου σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ1095/2011, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι η προαναφερόμενη αγορά μετοχών αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για την οποία δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση των χρημάτων και συγκεκριμένα ποσού 997.157.868 δρχ..

Επειδή, ο προσδιορισμός προστιθέμενης διαφοράς εισοδήματος ποσού 997.157.868 δρχ. από τον προσωρινό έλεγχο στηρίχθηκε στην πιστή εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας (άρθρο 19 παρ.2 περ. ε του Ν.2238/94) σε συνδυασμό με τα πραγματικά γεγονότα τα οποία έχουν καταγραφεί στην οικεία έκθεση προσωρινού ελέγχου εισοδήματος.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού προστιθέμενης διαφοράς εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας **είναι νόμω και ουσία αβάσιμος και ως τέτοιος απορριπτέος.**

B. ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΘΕΝ ΑΠΟΚΡΥΨΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ , ΛΟΓΩ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ,ότι προϋπόθεση εφαρμογής του τεκμηρίου αποτελεί η εκ μέρους της φορολογικής Αρχής, διαπίστωση αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

«Διότι ενώ η φορολογική αρχή δέχεται ανεπιφύλακτα ότι το εκ μέρους του διατεθέν χρηματικό ποσό των 1.086.709.691 δραχμών για την αγορά των ένδικων μετοχών, του χορηγήθηκε από την εταιρεία «.....», προκειμένου να τα επενδύσει σε αγορά μετοχών για λογαριασμό της, στα πλαίσια σχέσης εντολής, εντούτοις, εντελώς αυθαίρετα προσέθεσε το ποσόν αυτό στο ετήσιο εισόδημά του για τη χρήση του 2000, με την νόμω και ουσία ΑΒΑΣΙΜΗ αιτιολογία ότι έλαβε τα χρήματα αυτά από την ως άνω εταιρεία, προκειμένου να τα επενδύσει σε αγορά μετοχών για λογαριασμό της ως Σύμβουλος Επιχειρήσεων και όχι για να καλύψει ατομικές του επενδυτικές δαπάνες, ως φυσικό πρόσωπο.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η δικαιολογητική βάση του τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος ελλείπει εν προκειμένω, δοθέντος ότι, όπως και ο έλεγχος συνομολογεί από πλήθος αποδεικτικών στοιχείων, δεν υπάρχει αποκρυβείσα Φορολογητέα ύλη.

Τούτο διότι, το χρηματικό ποσό των 1.200.000.000 δρχ. το οποίο κάλυψε την αγορά των 27.464 μετοχών έναντι του ποσού των 1.086.709.691 δραχμών, ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΩΣ: (α) υπήρχε (φορολογικώς), (β) του δόθηκε από την εντολέα εταιρεία «.....» και (γ) καταβλήθηκε για την πραγματοποίηση της αγοραπωλησίας πριν από τη σύνταξη της υπ' αρ./21.4.2008 συμβολαιογραφικής πράξης μεταβίβασης μετοχών και συγκεκριμένα την 23.2.2000, όπως αποδεικνύεται από τα μνημονευόμενα και στην οικεία έκθεση ελέγχου παραστατικά της Τράπεζας.

Όμως , περί τα μέσα Μαρτίου του έτους 2000, η εντολέας εταιρεία αποφάσισε να αναβάλει την εκ μέρους της απόκτηση των εν λόγω μετοχών. Ωστόσο, δυνάμει του υπ' αριθ./23-2-2000 προσυμφώνου μεταβίβασης μετοχών, η υπαναχώρησή από τις συμβατικά αναληφθείσες υποχρεώσεις ήταν αδύνατη. Με αποτέλεσμα την 21-4-2000 αναγκάσθηκε, προκειμένου να είναι συνεπής προς τις υποχρεώσεις που ανέλαβε με το παραπάνω προσύμφωνο, να υπογράψει το οριστικό συμβόλαιο αγοραπωλησίας των εν λόγω μετοχών για λογαριασμό του. Στη συνέχεια προκειμένου να επιστραφεί το ήδη καταβληθέν ποσό των 1.086.709.691 δραχμών, το οποίο όφειλε στους μετόχους της εταιρείας «.....» εις το ακέραιο, και μάλιστα εντός της κρίσιμης διαχειριστικής περιόδου, προχώρησε στην εκ μέρους του εκταμίευση δανείου από την Τράπεζα, ύψους 1.650.000.000 δραχμών, την 1/8/2000, δυνάμει της υπ' αριθμ. δανειακής σύμβασης.

Επιπλέον, το εν λόγω ποσό των 1.086.709.691 δραχμών δεν δύναται σε καμία περίπτωση να αποτελέσει εισόδημα κατά το άρθρο 4 του Ν. 2238/1998, διότι δεν υπάγεται σε καμία από τις αναφερόμενες στο άρθρο αυτό πηγές εισοδήματος, αφού δεν προέρχεται ούτε από ακίνητα, ούτε από εργασία ούτε από επιχειρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 2 του Ν. 2238/1998 : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ποσά αυτά ιδίως είναι:

(α)...., (β)...., (γ), (δ)

ε) **Δάνεια** τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης»

Επειδή, από το με αριθ. πρωτ./3-8-07 εμπιστευτικό έγγραφο της Τράπεζας και τα συνημμένα έγγραφα του δανείου της Τράπεζας, αποδεικνύεται ότι το δάνειο έχει εκδοθεί την 1-08-2000, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας 21-04-2000 που πραγματοποιήθηκε η πρώτη δαπάνη αγοράς μετοχών της εταιρείας «.....», από τον ελεγχόμενο, συνολικής αξίας 1.086.709.691 δρχ.. και ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό δανείου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη για την κάλυψη της δαπάνης αγοράς μετοχών στις 21-4-2000 (άρθρου 17 Ν. 2238/94), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 2 περ. ε του Ν. 2238/94.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά την διάρκεια του ελέγχου με το με αριθ. πρωτ./24-10-2007 υπόμνημά του, προσκόμισε στον έλεγχο το από 22-10-2007 έγγραφο με το οποίο ο αντιπρόεδρος της εταιρείας «..... - - ΑΦΜ:», βεβαιώνει ότι στις 23-02-2000 δόθηκε το ποσό 1.200.000.000 δρχ. από λογαριασμό όψεως της εταιρείας τους, στον κ., για να το επενδύσει για λογαριασμό της εταιρείας τους σε επενδυτικές συμμετοχές.

Επειδή, στο παραπάνω έγγραφο που προσκόμισε ο ίδιος ο φορολογούμενος αναγράφεται ότι δόθηκε το παραπάνω ποσό «για να το επενδύσει για λογαριασμό της εταιρείας τους σε επενδυτικές συμμετοχές», **αποδεικνύεται** ότι η ως άνω εταιρεία, **έδωσε στον επιτηδευματία** (σύμβουλο επιχειρήσεων) το ποσό των 1.200.000.000 δρχ. προκειμένου να το επενδύσει για λογαριασμό της εταιρείας σε επενδυτικές μετοχές **και όχι στον ιδιώτη** για να καλύψει δικές του προσωπικές δαπάνες (αγορά μετοχών).

Και συνεπώς με βάση τα ανωτέρω ο προσφεύγων δεν μπορεί να επικαλεσθεί το συγκεκριμένο ποσό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε της παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/94, για να καλύψει προσωπικές του δαπάνες τεκμηρίων, αφού από το ίδιο το έγγραφο αποδεικνύεται, ότι το ως άνω ποσό δόθηκε στον επιτηδευματία και όχι στον ιδιώτη το παραπάνω ποσό προκειμένου να το επενδύσει για λογαριασμό της εταιρείας, στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας».

Κατόπιν των ανωτέρω , ο προβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντος καταρρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και κατά συνέπεια απορριπτέος.

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

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων « ότι η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ τυγχάνει αυθαίρετη, αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη.

Οτι 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.

Οτι το παραδοθέν χρηματικό ποσό από την εταιρεία αφορούσε εκτέλεση συγκεκριμένης εντολής (αγοράς μετοχών) και όχι αμοιβή του για την οποία είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού παραστατικού. Ότι εν λόγω επένδυση ουδέποτε πραγματοποιήθηκε και ακολούθως προέβην σε ολοσχερή επιστροφή του εν λόγω ποσού προς αυτήν. Επομένως, αναιτιολογήτως, αυθαίρετως και αβασίμως ο Έλεγχος κρίνει ότι το εν λόγω χρηματικό ποσό αποτελεί δήθεν προσαύξηση περιουσίας του από άγνωστη αιτία ή προέλευση και περαιτέρω αμοιβή του, για την οποία δεν εξέδωσε δήθεν το αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό .

Επειδή, ο προσφεύγων με το αριθ.πρωτ./24-10-2007 υπόμνημα του, στον έλεγχο, προσκόμισε το από 22-10-2007 έγγραφο με το οποίο ο αντιπρόεδρος της εταιρείας «..... – Α.Φ.Μ.» ,, **βεβαιώνει** ότι στις 23-2-2000 δόθηκε το ποσό 1.200.000.000 δρχ (ένα δισεκατομμύριο διακόσια εκατομμύρια δρχ) από λογαριασμό όψεως της εταιρείας τους , στον Κ. , **για να το επενδύσει για λογαριασμό της εταιρείας τους , σε επενδυτικές συμμετοχές.**

Επειδή , από τα παραπάνω αποδεικνύεται ότι η εταιρεία «.....», **έδωσε στον επιτηδευματία , σύμβουλο επιχειρήσεων, το ποσό 1.200.000.000 δρχ προκειμένου να το επενδύσει για λογαριασμό της εταιρείας σε επενδυτικές συμμετοχές και όχι στον ιδιώτη, για να καλύψει δικές τους προσωπικές δαπάνες -αγορά μετοχών-.**

Δηλαδή από το ίδιο το έγγραφο αποδεικνύεται ότι το παραπάνω ποσό δόθηκε στον επιτηδευματία και όχι στον ιδιώτη προκειμένου να το επενδύσει για λογαριασμό της εταιρείας, **στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας»**

Επειδή , από τα πραγματικά γεγονότα όπως λεπτομερέστερα καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου , ο **το έτος 2000 προέβη σε αγορά μετοχών της εταιρείας « »** , για την οποία δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση των χρημάτων. Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 του Ν. 2238/94 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) από την εν λόγω αγορά

μετοχών, για το οικ. έτος 2001 (Χρήση 2000) προέκυψε προστιθέμενη τεκμαρτή διαφορά εισοδήματος, ποσού 997.157.868 δρχ..

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ 3 του Ν.3888/2010 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ1095/2011, (άρθρο 8), η προαναφερόμενη αγορά μετοχών αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για την οποία δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση των χρημάτων και συγκεκριμένα ποσού 997.157.868 δρχ, και επομένως το ποσό αυτό 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 συμβούλων 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 πρόσωποπου ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση ήή από ελεύθεριο επάγγελμααναφερόμενο 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 συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, **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 997.157.868.δρχ και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικού φορολογικού στοιχείου παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε μία (1)περίπτωση , χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών, συνολικής αξίας 997.157.868.δρχ**

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, 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 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.

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

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι εκ πάντων των ανωτέρω λόγων που επικαλείται προκύπτει ότι ΔΕΝ παρέβη τις διατάξεις του ΚΒΣ, για τις οποίες του επιβλήθηκε το αμφισβητούμενο πρόστιμο του νόμου 2523/97. Διότι, η επικαλούμενη υπό του ελέγχου, προς θεμελίωση του ένδικου καταλογισμού, διάταξη του νόμου τυγχάνει εν προκειμένω 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 2000 τυγχάνει μη νόμιμη και μη εφαρμοστέα ως αντισυνταγματική.

Οιαδήποτε αντίθετη εκδοχή, στηριζόμενη στη διάταξη της παρ. 10 της ΠΟΑ 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 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.

Η προσδιορισθείσα από τον παραπάνω προσωρινό έλεγχο προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων λόγω δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (αγορά μετοχών 21-04-2000) προσαυξάνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.1 του Ν.2238/1994 τα εισοδήματα από την άσκηση της δραστηριότητας του «σύμβουλος επιχειρήσεων» που εντάσσεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ1 του Ν.2238/1994.

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 ψήφησης 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 εξετάζει 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 της προσφεύγουσας **δεν είναι βάσιμος και είναι απορριπτέος.**

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.

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, διαχ/κής περιόδου 1/01/2000 - 31/12/2000.

Πρόστιμο αρθ. 5 Ν.2523/97 συνολικού ποσού 8.790,00 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).