



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 16.11.2020

Αριθμός απόφασης: 2399

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22.9.15** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της/2015 (..... elenxis) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1.1.07-31.12.07, β) της/2015 (..... elenxis) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1.1.08-31.12.08, γ) της/2015 (..... elenxis) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1.1.09-31.12.09 και δ) της/2015 (..... elenxis) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 5 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1.1.10-31.12.10, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29.08.2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Νοτίου Αιγαίου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22.9.15** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 2^ο Μονομελές) αναπέμφθηκε η εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία μας, καθώς ακυρώθηκε η με αρ./2015 απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία είχε απορριφθεί η εν λόγω προσφυγή ως εκπρόθεσμη.

Με την υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € (= 586,00 € X 15) για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.07-31.12.07 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97. Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση Αποδείξεων Λιανικών Πωλήσεων ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά συνολικής αποκρυβείας αξίας 388.910,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 παρ.1,2,3 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Με την υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € (= 586,00 € X 15) για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.08-31.12.08 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97. Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση Αποδείξεων Λιανικών Πωλήσεων ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά συνολικής αποκρυβείας αξίας 280.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 παρ.1,2,3 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Με την υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € (= 586,00 € X 15) για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.09-31.12.09 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97. Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση Αποδείξεων Λιανικών Πωλήσεων ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά συνολικής αποκρυβείας αξίας 366.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 παρ.1,2,3 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Με την υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € (= 800,00 € X 15) για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.10-31.12.10 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/97. Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση Αποδείξεων Λιανικών Πωλήσεων ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά συνολικής αποκρυβείας αξίας 50.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 παρ.1,2,3 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 29.8.2014 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Ν. Αιγαίου. Στην εν λόγω έκθεση ελέγχου του προσφεύγοντος, ο οποίος είναι

επιτηδευματίας με δραστηριότητα 'Υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ-μπαρ', αναφέρονται τα κάτωθι:

«...1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το με αρ. πρωτ./10 έγγραφο της Κ.Υ. Σ.Δ.Ο.Ε διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, στην οποία περιλαμβάνεται και ο ανωτέρω ελεγχόμενος, για έλεγχο προέλευσης εισοδήματος «Πόθεν Έσχες». Συνεπεία αυτού εκδόθηκαν προς τους υπογράφοντες την παρούσα έκθεση, οι υπ' αριθμ./11 και/4/11 εντολές ελέγχου-έρευνας του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, για έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας του ελεγχόμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 και του άρθρου 27 του Ν 4174/13, σε σχέση με την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ).

4.4.3 Άρση τραπεζικού απορρήτου

Με το υπ' αριθμ. ΕΜΠ/2011 έγγραφο μας προς την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, ζητήσαμε από τα μέλη της να μας γνωστοποιήσουν την κίνηση των τηρούμενων λογαριασμών και λοιπών τραπεζικών και χρηματοοικονομικών προϊόντων του ελεγχόμενου, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2006 έως την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου.

Στη συνέχεια με τα υπ' αριθμ. ΕΜΠ/12 και ΕΜΠ/14 έγγραφα μας προς την , ζητήσαμε πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία, καθώς από το με αριθμ. πρωτ./12 έγγραφο της Τράπεζας προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος είναι κάτοχος θυρίδας και Αμοιβαίων Κεφαλαίων ΔΗΛΟΣ, για τα οποία ζητήσαμε περαιτέρω εξηγήσεις. Επιπλέον με την υπ' αριθμ./12 εντολή, διενεργήθηκε επιτόπου έλεγχος παρουσία εισαγγελέα στη θυρίδα που διατηρεί στην , η οποία βρέθηκε κενή, ως το από 22-3-12 Πρωτόκολλο Ποσοτικής Καταμέτρησης και η Έκθεση Ανοίγματος Τραπεζικής Θυρίδας που επισυνάπτονται της παρούσης.....

4.4.3.2 Επεξεργασία τραπεζικών προϊόντων

Από τις απαντητικές επιστολές των τραπεζικών ιδρυμάτων σχετικά με τα τραπεζικά προϊόντα του ελεγχόμενου, για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα (01.01.2006 έως 31.12.2010), διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος είχε αποκλειστική συνεργασία με την Στους τηρούμενους λογαριασμούς στους οποίους εμφανίζεται ως μοναδικός δικαιούχος, γίνονταν καταθέσεις-πιστώσεις ποσών σε μορφή μετρητών, οι οποίες στη συνέχεια επενδύονταν επωφελώς σε προθεσμιακές καταθέσεις. Ελάχιστες αναλήψεις μικροποσών έχουν πραγματοποιηθεί για το διάστημα από 01.01.2007 έως 31.12.2010, ενώ για την κάλυψη προσωπικών αναγκών (π.χ. λογαριασμοί ΔΕΚΟ) και πληρωμής λοιπών λογαριασμών (φόρων, προμηθευτών, ασφαλιστικών ταμείων κ.λπ) δεν φαίνεται να κινείται κανένας τραπεζικός λογαριασμός.

Στη συνέχεια κατόπιν ανάλυσης και επεξεργασίας της κίνησης (χρεώσεις/πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του ελεγχόμενου, ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς-αρχικές καταθέσεις-πιστώσεις που θεωρεί ότι συνιστούν τα συνολικά εισοδήματα του ελεγχόμενου, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

1) Αποτελεί τον μοναδικό δικαιούχο των παραπάνω λογαριασμών.

2) Εξαιρέθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις προερχόμενες από άλλους λογαριασμούς του ελεγχόμενου (μεταφορές/συμψηφιστικές εγγραφές) καθώς και πιστωτικοί τόκοι καταθετικών λογαριασμών.

3) Το επενδυτικό πρόγραμμα Αμοιβαίων Κεφαλαίων ΔΗΛΟΣ με πρώτο δικαιούχο τη μητέρα του ελεγχόμενου δεν λήφθηκε υπόψη καθώς δεν εμφανίζει αγορές/πωλήσεις μεριδίων κατά το υπό έρευνα χρονικό διάστημα (01.01.2006 έως 31.12.2010).

Τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, ανά χρήση και λογαριασμό:

ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΧΡΗΣΗ 2007

Ημερομηνία συναλλαγής	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής σε ευρώ
13/04/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	13.500,00 €
23/05/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	15.500,00 €
23/05/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00 €
25/07/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	49.910,00 €
06/08/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100.000,00 €
29/08/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100.000,00 €
04/10/2007		/.....		45.000,00 €
09/11/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	41.000,00 €
17/12/2007		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	22.000,00 €
Εισοδήματα που ο έλεγχος προσδιόρισε από καταθέσεις				388.910.00 €
Ημερομηνία συναλλαγής	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής σε ευρώ
18/01/2008		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	23.000,00 €
28/01/2008		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10.000,00 €
27/03/2008		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	50.000,00 €
27/05/2008		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	32.000,00 €
02/06/2008		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	55.000,00 €
10/09/2008		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	80.000,00 €
29/12/2008		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30.000,00 €
Εισοδήματα που ο έλεγχος προσδιόρισε από καταθέσεις				280.000.00 €

ΠΙΝΑΚΑΣ 9: ΧΡΗΣΗ 2009

Ημερομηνία συναλλαγής	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής σε ευρώ
15/01/2009		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	31.000,00 €
26/03/2009		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30.000,00 €
07/05/2009		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	40.000,00 €
28/07/2009		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	75.000,00 €
28/07/2009		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	100.000,00 €
17/08/2009		/.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	90.000,00 €
Εισοδήματα που ο έλεγχος προσδιόρισε από καταθέσεις				366.000.00 €

ΠΙΝΑΚΑΣ 10: ΧΡΗΣΗ 2010

Ημερομηνία συναλλαγής	Τράπεζα	Λογαριασμός		Ποσό συναλλαγής σε ευρώ
-----------------------	---------	-------------	--	-------------------------

06/09/2010		/.....		30.000,00 €
06/09/2010		/.....		20.000,00 €
Εισοδήματα που ο έλεγχος προσδιόρισε από καταθέσεις				50.000.00 €

4.5 Επίδοση Κλήσεως για παροχή εξηγήσεων

Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που μας χορήγησε από το αρχείο της η Δ.Ο.Υ. Ρόδου (σχετικός ο πίνακας 3 της σελίδας 4), διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος εμφανίζει πολύ χαμηλά ακαθάριστα έσοδα και ζημιογόνα αποτελέσματα για όλη την υπό έλεγχο περίοδο. Όμως από τους καταθετικούς του λογαριασμούς προκύπτει ετήσια αύξηση της κινητής του περιουσίας (χρηματικά διαθέσιμα), κατά τα ποσά των πινάκων 7 έως 10. Για το λόγο αυτό, στις 3-12-13 επιδόθηκε στον ελεγχόμενο η με αριθμ. ΕΜΠ/2013 Κλήση για παροχή διευκρινίσεων του άρθρου 66§1 του Ν.2238/1994.

4.6 Έλεγχος τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων

Παράλληλα επιδόθηκε στον ελεγχόμενο η υπ' αριθμ./2013 Πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από το έτος 2006, στην οποία ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα. Μετά τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις τα βιβλία και στοιχεία επεστράφησαν στον ίδιο τον ελεγχόμενο, καθώς διαπιστώθηκε συμφωνία λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων.

5. Στις 12-3-2014 ο ελεγχόμενος κατέθεσε έγγραφο με γραπτές διευκρινίσεις κατόπιν της ΕΜΠ/2013 Κλήσης, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/14.

Όπως γίνεται αντιληπτό από τους παραπάνω πίνακες, τα εισοδήματα τόσο του κ. όσο και των γονιών του δεν δικαιολογούν το υπόλοιπο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά την 01-01-2006. Παρόλα αυτά ο έλεγχος επιδεικνύοντας καλή πίστη και προς όφελος του ελεγχόμενου δέχεται ότι τα ποσά που εμφανίζονται ως υπόλοιπα λογαριασμών και επενδυτικών προϊόντων την 1/1/2006 (ΠΙΝΑΚΑΣ 11) αποτελούν τις αποταμιεύσεις του ελεγχόμενου κατά τα προηγούμενα έτη ως αποτέλεσμα των επαγγελματικών του ενασχολήσεων, των χρηματικών ποσών που έλαβε από την οικογένεια του ή οποιαδήποτε άλλη πηγή δύναται να επικαλεστεί ο ελεγχόμενος. Τα ποσά που ο έλεγχος έλαβε υπόψη κατά τον υπολογισμό των πραγματικών εισοδημάτων του ελεγχόμενου (ΠΙΝΑΚΕΣ 7-10) αποτελούν νέες, πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες κατατίθενται στους λογαριασμούς και επενδύονται επωφελώς σε προθεσμιακές καταθέσεις και κάθε χρόνο προσαυξάνουν την περιουσία του. Όπως τονίσαμε και παραπάνω, τα ποσά αυτά δεν αποτελούν τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης καθώς από τους λογαριασμούς αυτούς δεν αναλαμβάνονται ποσά για κάλυψη των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη δραστηριότητα αυτή (προμηθευτές, ασφαλιστικές εισφορές, φορολογικές υποχρεώσεις), αλλά αποτελούν το καθαρό κέρδος του. Άλλωστε τα δηλωθέντα αποτελέσματα από την άσκηση της δραστηριότητας του ελεγχόμενου είναι ζημιογόνα δηλαδή τα δηλωθέντα έσοδα δεν καλύπτουν τις υποχρεώσεις της επιχείρησης (αγορές, ενοίκια, μισθοδοσία κ.λπ), ενώ στην πραγματικότητα η περιουσιακή κατάσταση του κ. κάθε χρονιά μεγαλώνει.

.....Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αρ./11 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του αρ.30 του Ν.3296/04, συνεπεία του με αριθμ. πρωτ./10 εγγράφου της Κ.Υ Σ.Δ.Ο.Ε με το οποίο διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, για έλεγχο προέλευσης εισοδήματος «Πόθεν Έσχες», στην οποία περιλαμβάνεται και ο ελεγχόμενος. Μετά την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου (09/02/2011) περιήλθαν σε γνώση της Υπηρεσίας συμπληρωματικά στοιχεία (αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου) τα οποία δεν είχε ούτε θα μπορούσε να έχει υπόψη της η Γ.Γ.Π.Σ. κατά την σύνταξη του

σημειώματος περαίωσης του νόμου 3888/2010 που αποδέχθηκε ο ελεγχόμενος. Τα αποτελέσματα του ελέγχου και η διαπίστωση της απόκλισης μεταξύ πραγματικών και δηλωθέντων εισοδημάτων, αποτυπώνονται στην παρούσα έκθεση, η οποία και θα διαβιβασθεί στην Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου που είναι αρμόδια για την έκδοση των διοικητικών πράξεων (Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ., συμπληρωματικά σημειώματα περαίωσης κ.λπ).

Το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 που ο ελεγχόμενος προσκόμισε αφορά τις χρήσεις 2006, 2008 και 2009. Η χρήση 2007 περαιώθηκε βάσει του Ν.3296/04 (Αυτοπεραίωση), ενώ η χρήση 2010 δεν έχει περαιωθεί.

Όπως προαναφέρθηκε τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο παρών έλεγχος, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του νόμου 2238/1994 και του άρθρου 49§3 του νόμου 2859/2000, τα οποία αποδεικνύουν τη μη δήλωση φορολογητέων εισοδημάτων που δεν ήταν στη διάθεση του οικονομικού Εφόρου στις 13 Οκτωβρίου 2010 (ημερομηνία που προβλέπεται από την ΠΟΛ 1137/11-10-1020) μέχρι την οποία λήφθηκαν υπόψη δεδομένα για τη σύνταξη του σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010 χρήσεων 2007, 2008 και 2009.

Όπως αποδείχθηκε παραπάνω από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, προέκυψε μεγάλο ύψος αποκρυσταλλώσεων φορολογητέας ύλης. Αυτό αποτελεί για τον έλεγχο συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων.

6. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος από την επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (καταθέσεις/πιστώσεις και αναλήψεις/χρεώσεις), προσδιόρισε καταρχήν τα συνολικά εισοδήματα του ελεγχόμενου, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται ανά χρήση στους ανωτέρω πίνακες από 7 έως 10 (χρήσεις 2007 έως 2010). Από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα δηλωθέντα εισοδήματα του ελεγχόμενου, τα οποία δε λήφθηκαν υπόψη στο τελικό πόρισμα καθώς τα ακαθάριστα έσοδα της δραστηριότητας του υπολείπονται των συνολικών εξόδων που πραγματοποίησε για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής (αγορές, ενοίκια, μισθοδοσία κ.λπ) με αποτέλεσμα το καθαρό εισόδημα του από την εκμετάλλευση μπαρ να είναι αρνητικό (ζημίες) για κάθε χρήση. Τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δεν έχουν διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς καθώς σε αυτούς πραγματοποιούνται μόνο καταθέσεις και όχι αναλήψεις. Μέσω του τραπεζικού συστήματος δεν έχουν πραγματοποιηθεί πληρωμές προμηθευτών, ενοικίων, μισθοδοσίας προσωπικού, ασφαλιστικών εισφορών Ι.Κ.Α., εισφορών Τ.Ε.Β.Ε.

Επομένως οι καταθέσεις/πιστώσεις των λογαριασμών αποτελούν επιπλέον εισόδημα του ελεγχόμενου το οποίο καταθέτει αφού έχει τακτοποιήσει (εξωτραπεζικά) τις υποχρεώσεις προς τρίτους.

Λαμβάνοντας υπόψη 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» (παρ. 3 ΠΟΛ1095/11) και αφού ο ελεγχόμενος δεν αιτιολόγησε επαρκώς αυτές τις καταθέσεις και επειδή «χρόνος φορολογίας είναι η χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτή, εφόσον δεν προσδιορίζεται διαφορετικός χρόνος από τον φορολογούμενο» (παρ. 11 της ΠΟΛ.1095/11), οι καταθέσεις αυτές λογίζονται ως αποκρυσταλλώσεις φορολογητέας ύλης, την οποία ο έλεγχος θεωρεί μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία εσόδων κατά το Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ).

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα και δεδομένου ότι δεν υπάρχει άλλη γνωστή πηγή εισοδήματος για τον ελεγχόμενο πέραν της εκμετάλλευσης μπαρ, προκύπτει ότι:

Για την χρήση 2007 δεν έχουν εκδοθεί Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 388.910,00€.

Για την χρήση 2008 δεν έχουν εκδοθεί Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 280.000,00€ .

Για την χρήση 2009 δεν έχουν εκδοθεί Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 366.000,00€.

Για την χρήση 2010 δεν έχουν εκδοθεί Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείου εσόδου για παρεχόμενες υπηρεσίες μπαρ, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 50.000,00 €»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- Οι υπό κρίση καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στις ελεγχόμενες χρήσεις 2007-2010 προερχόταν από χρηματικά ποσά τα οποία είχε κερδίσει τα προηγούμενα έτη και δεν τα είχε δαπανήσει από το έτος 1997 που ξεκίνησε να εργάζεται έως το έτος 2006, από τις εισπράξεις των επιχειρήσεών του, καθώς και από οικονομική βοήθεια που είχε λάβει από τους γονείς του στο παρελθόν.
- Η Φορολογική Αρχή σε καμία περίπτωση δεν απέδειξε ως όφειλε ότι πράγματι οι υπό κρίση καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ήταν πρωτογενείς. Δεν αντικρούεται ο ισχυρισμός του ότι αποκτήθηκαν στο παρελθόν από τον ίδιο από την εργασία του.
- Η διάταξη του άρθρου 48§3 εδ. β' του ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010 εμφανίζει προβλήματα συνταγματικότητας, καθώς καταλήγει σε αναδρομική φορολόγηση εισοδημάτων αναγόμενων σε χρόνο πέραν του προηγούμενου της φορολογίας έτους.
- Η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι μη νόμιμη διότι εκδόθηκαν για χρήσεις που είχαν περαιωθεί χωρίς να υφίστανται «νέα στοιχεία».
- Η έκδοση των αμφισβητούμενων πράξεων είναι μη νόμιμη διότι έπρεπε να επιδοθεί ταυτόχρονα με τις προσβαλλόμενες πράξεις και το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό.

Επειδή, στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων,» , προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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. ...

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ...».

Επειδή σύμφωνα με το 5§5 του ν. 2523/1997: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 3296/2004, όπως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκρμών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 3296/2004: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.3888/2010: «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που

καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.

4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται:

« Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε **η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.**».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του

άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ (σκέψη 7) ορίζεται ότι :«..τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της [παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72](#) του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη

της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφωρία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφωρία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) 'Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων'

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) 'Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις'

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) 'Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις':

«14. ...Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 886/2016, σκέψη 7: «Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων που παρατίθενται στη σκέψη 5, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 8, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη (βλ. κατωτέρω, στις σκέψεις 8 και 9), που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελεύθεριου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 1895/2018, σκέψη 9: «Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά και κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σκέψεις 7, 10, 11, 12, 23 και 24): "7. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1), 13 (παρ. 1, 2 και 3) και 30 (παρ. 4) του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (πρβλ.ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 11, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΣτΕ 3261-3262/94** Τμήμα Β', αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της από 29.8.2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Ν. Αιγαίου κατόπιν επεξεργασίας της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, οποίος είναι επιτηδευματίας με δραστηριότητα 'Υπηρεσίες που παρέχονται από καφέ-μπαρ', προέκυψαν πιστώσεις που ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς, και συνεπώς οι καταθέσεις αυτές λογίστηκαν ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, την οποία ο έλεγχος, δεδομένου ότι δεν υπάρχει άλλη γνωστή πηγή εισοδήματος για τον προσφεύγοντα πέραν της εκμετάλλευσης μπαρ, θεώρησε μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία εσόδων κατά το Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και

2010. Βάσει των ανωτέρω επιβλήθηκαν τα υπό κρίση πρόστιμα με τις αρ.,,,/15 Πράξεις Επιβολής Προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου από το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτει ότι έχει περαιώσει τις χρήσεις 2006, 2008 και 2009, ενώ η χρήση 2007 έχει περαιωθεί βάσει του Ν.3296/04 - Αυτοπεραίωση, και η χρήση 2010 δεν έχει περαιωθεί. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 η περαίωση επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, που εν προκειμένω έλαβε χώρα στις 28.12.2010.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία του με αριθμ. πρωτ./10 εγγράφου της Κ.Υ Σ.Δ.Ο.Ε με το οποίο διαβιβάσθηκε στο ΣΔΟΕ Ν. Αιγαίου ονομαστική κατάσταση φυσικών προσώπων, για έλεγχο προέλευσης εισοδήματος «Πόθεν Έσχες», στην οποία περιλαμβάνονταν και ο προσφεύγων. Όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, μετά την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου (09/02/2011) περιήλθαν σε γνώση του ΣΔΟΕ Ν. Αιγαίου συμπληρωματικά στοιχεία (αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος) τα οποία δεν είχε ούτε θα μπορούσε να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την σύνταξη του σημειώματος περαίωσης του νόμου 3888/2010 που αποδέχθηκε ο προσφεύγων.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής.

Συνεπώς, τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της ελέγχουσας αρχής στον υπό κρίση έλεγχο δεν μπορούν να θεωρηθούν 'συμπληρωματικά' υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. Δεδομένου ότι οι χρήσεις 2006, 2007 2008 και 2009 έχουν περαιωθεί ως ανωτέρω, οι με αρ.,, και από 20.4.15 εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου χρήσεων 2007 2008 και 2009, αντίστοιχα, πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, όσον αφορά τη χρήση 2010, η αιτιολόγηση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, εδράζεται, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, στην μη επαρκή αιτιολόγηση των σχετικών ποσών καταθέσεων που εντόπισε ο έλεγχος, τα οποία ποσά λογίστηκαν από τον έλεγχο ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, και δεδομένου ότι δεν υπάρχει άλλη γνωστή πηγή εισοδήματος για τον προσφεύγοντα πέραν της εκμετάλλευσης μπαρ, λογίστηκε ως μη δηλωθέν εισόδημα από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Όμως, σύμφωνα με τις ΣτΕ 886/2016 και 1895/2018, η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε τα σχετικά ποσά ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, και όχι απλώς να θεωρεί ότι πρόκειται για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών επειδή κρίθηκε ως περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης πηγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, όσον αφορά τη χρήση 2010, ο έλεγχος δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της αρ./15 υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων χρήσης 2010, και συνεπώς εν λόγω πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22.9.15** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

• Διαχειριστική περίοδος 1.1.07-31.12.07	
Αρ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου	
Πρόστιμο αρ. 5 ν. 2523/1997	0,00 €
• Διαχειριστική περίοδος 1.1.08-31.12.08	
Αρ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου	
Πρόστιμο αρ. 5 ν. 2523/1997	0,00 €
• Διαχειριστική περίοδος 1.1.09-31.12.09	
Αρ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου	
Πρόστιμο αρ. 5 ν. 2523/1997	0,00 €
• Διαχειριστική περίοδος 1.1.10-31.12.10	
Αρ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου	
Πρόστιμο αρ. 5 ν. 2523/1997	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.