



**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:

2118

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 1/01/2002-31/12/2002 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 1/01/2002 - 31/12/2002 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° 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 01/01/2002 έως 31/12/2002 προέκυψαν τα ακόλουθα :

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και ειδικότερα του με αριθμό λογαριασμού που τηρούσε στην τράπεζα διαπιστώθηκε κατάθεση ποσών για τα οποία δεν αιτιολογείται η απόκτηση ή προέλευση τους, συγκεκριμένα:

1. Κατάθεση ποσού 587.000,00 € στις 30/10/2002 στον αριθ. λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «Εισερχόμενο έμβασμα».

2. Κατάθεση ποσού 440.000,00€ στις 11/11/2002 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «Εισερχόμενο έμβασμα».

Τα παραπάνω ποσά προέρχονται από εμβάσματα της αλλοδαπής εταιρείας

Προκειμένου να γίνει αποδεκτό από τον έλεγχο ότι πρόκειται για εταιρεία συμφερόντων του και ακόμη σημαντικότερο ότι τα ποσά αυτά είναι αποτέλεσμα της δραστηριότητας, της εν λόγω αλλοδαπής επιχείρησης, για τα οποία έχει νόμιμα φορολογηθεί, θα έπρεπε να προσκομισθούν από τον ελεγχόμενο τα ανάλογα νόμιμα έγγραφα της αλλοδαπής, όπως προβλέπεται από την Διοίκηση (να φέρουν σφραγίδα της Χάγης από τη χώρα έκδοσης ,επίσημη μετάφραση Υπουργείου εξωτερικών κ.λ.π.) ,πράγμα που δεν έγινε. (APOSTILLE-N.1497/1984-ΦΕΚ Α' 188/27-11-1984).

Ακόμη και στην περίπτωση που πρόκειται για αλλοδαπό επενδυτή που κατέθεσε τα ποσά αυτά προκειμένου να επενδυθεί από τον ελεγχόμενο ,θα έπρεπε και στην περίπτωση αυτή να προσκομισθούν στον έλεγχο επίσημα έγγραφα σύμφωνα με τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις.

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.

Δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η επιστροφή των παραπάνω ποσών στον καταθέτη, επομένως δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι πρόκειται για δάνειο.

Κάθε μία από τις παραπάνω καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου 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 1.027.000,00 € 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 προήλθε από την άσκηση της δραστηριότητας του ως «σύμβουλος επιχειρήσεων». Επομένως απέκρυψε έσοδα από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 1.027.000,00 ευρώ και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε δύο (2) περιπτώσεις ,αξίας 587.000,00 ευρώ και 440.000,00 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 01/01/2002 – 31/12/2002.

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 υπό του ελέγχου αποδιδόμενες παραβάσεις .

Τέλος δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να αιτιολογούν και να αποδεικνύουν την προέλευση των 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 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.***

Ότι οι εν λόγω καταβολές της αλλοδαπής εταιρείας «..... » αντιστοιχούσαν σε ποσά που η ίδια του κατέβαλε ,όχι ως αμοιβή του για παρασχεθείσα προς αυτή υπηρεσία ,αλλά προκειμένου να τα αξιοποιήσει για λογαριασμό του σε επενδυτικά προϊόντα. Πλην όμως η επένδυση δεν πραγματοποιήθηκε και ακολούθως προέβη σε ολοσχερή επιστροφή του εν λόγω ποσού. Και οι αποδιδόμενες αιτιάσεις περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας 1.027.000,00 ευρώ ,για δήθεν παρασχεθείσες υπηρεσίες τυγχάνουν απολύτως αυθαίρετες ,αβάσιμες , ανατιολόγητες και αναπόδεικτες.

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

Επίσης ο ελεγχόμενος τονίζει το γεγονός ότι ουδέποτε ισχυρίσθηκε στον έλεγχο ότι η αλλοδαπή εταιρεία είναι δικών του συμφερόντων.

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 ελεγχόμενου, το έτος (χρήση) 2002 και ειδικότερα του με αριθμό λογαριασμού που τηρούσε στην τράπεζα διαπιστώθηκε κατάθεση ποσών για τα οποία δεν αιτιολογείται η απόκτηση ή προέλευση τους, συγκεκριμένα: **1.** Κατάθεση ποσού 587.000,00 € στις 30/10/2002 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης με αιτιολογία «Εισερχόμενο έμβασμα» **και 2.** Κατάθεση ποσού 440.000,00€ στις 11/11/2002 στον αριθ. λογαριασμού Τραπέζης με αιτιολογία «Εισερχόμενο έμβασμα».

Επειδή, για τα παραπάνω ποσά που προέρχονται από εμβάσματα της αλλοδαπής εταιρείας , **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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω καταβολές της αλλοδαπής εταιρείας «..... » αντιστοιχούσαν σε ποσά που η ίδια του κατέβαλε, όχι ως αμοιβή του για παρασχεθείσα προς αυτήν υπηρεσία ,αλλά προκειμένου να τα αξιοποιήσει για λογαριασμό του σε επενδυτικά προϊόντα. Πλην όμως η επένδυση δεν πραγματοποιήθηκε και ακολούθως προέβη σε ολοσχερή επιστροφή του εν λόγω ποσού. Δεν προσκόμισε όμως επίσημα έγγραφα, ιδιωτικό συμφωνητικό , κ.α. που να αποδεικνύεται ο εν λόγω ισχυρισμός.

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 1.027.000,00 € 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 1456/88 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 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 παρ. 1 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 1.027.000,00 ευρώ, και **υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών** στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε δύο (2) περιπτώσεις ,αξίας 587.000,00 ευρώ και 440.000,00 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 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.

Επειδή ,ο προσφεύγων τονίζει το γεγονός ότι ουδέποτε ισχυρίσθηκε στον έλεγχο ότι η αλλοδαπή εταιρεία είναι δικών του συμφερόντων, **αναφέρουμε** ότι ο έλεγχος στα πλαίσια της

διενέργειας της έρευνας του εξέτασε και την περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρεία θα μπορούσε να είναι συμφερόντων του ελεγχόμενου (διαζευκτικά) εκτός από την περίπτωση του επενδυτή. Δεν αναφέρεται πουθενά στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. «ότι ο ελεγχόμενος ισχυρίσθηκε ότι η αλλοδαπή εταιρεία είναι συμφερόντων του».

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.

Ότι οι εν λόγω καταβολές της αλλοδαπής εταιρείας «..... » αντιστοιχούσαν σε ποσά που η ίδια του κατέβαλε, όχι ως αμοιβή του για παρασχεθείσα προς αυτή υπηρεσία, αλλά προκειμένου να τα αξιοποιήσει για λογαριασμό του σε επενδυτικά προϊόντα.

Πλην όμως η επένδυση δεν πραγματοποιήθηκε και ακολούθως προέβη σε ολοσχερή επιστροφή του εν λόγω ποσού.

Η αλλοδαπή εταιρεία προκειμένου να εξασφαλίσει την ανωτέρω απαίτηση της απεδέχθη δύο συναλλαγματικές ποσού 500.000,00€ και 527.000,00€ και λήξεως την 31.3.2004 και 30.4.2004, αντιστοίχως, οι οποίες δεν κατέστη δυνατόν να πληρωθούν κατά την λήξη τους και κατά συνέπεια η εταιρεία προέβη στην έκδοση εις βάρους του της υπ' αριθμόν/04 διαταγής πληρωμής του μονομελούς πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, επιδιώκοντας την είσπραξη του συνολικού ποσού των εμβασμάτων. Μάλιστα δυνάμει της εν λόγω διαταγής πληρωμής, ενέγραψε προσημείωση υποθήκης επί της ακινήτου περιουσίας του για ποσό 500.000,00€ και εν συνεχεία επέβαλε κατάσχεση για ποσό 60.000,00€ σε διάφορα ακίνητα ιδιοκτησίας του. Κατόπιν μεταβίβασης ακινήτου ιδιοκτησίας του αντί τιμήματος 383.334,00€ εξοφλήθηκε μερικώς η οφειλή προς την αλλοδαπή εταιρεία με την έκδοση ισόποσης (383.334,00€) επιταγής Τραπέζης με ημερομηνία έκδοσης την 23/5/2005. Τα υπόλοιπα χρήματα κατέβαλλε τμηματικά από 22/6/2006 έως 14/9/2006, εξοφλώντας εξ' ολοκλήρου την οφειλή.

Και επομένως το ποσό αυτό δεν αποτελεί αμοιβή για παρασχεθείσες συμβουλευτικές υπηρεσίες του.

Επειδή, τα παραπάνω ποσά προέρχονται από εμβάσματα της αλλοδαπής εταιρείας, ο έλεγχος εξέτασε την περίπτωση να πρόκειται για αλλοδαπό επενδυτή που κατέθεσε το ποσό αυτό προκειμένου να επενδυθεί από τον ελεγχόμενο Ωστόσο, θα έπρεπε να προσκομισθούν από τον ελεγχόμενο τα ανάλογα νόμιμα έγγραφα της αλλοδαπής τα οποία όπως προβλέπεται από την Διοίκηση θα φέρουν σφραγίδα της Χάγης από τη χώρα έκδοσης, επίσημη μετάφραση Υπουργείου εξωτερικών κ.λ.π..

Επειδή δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο έγγραφα με τις παραπάνω προϋποθέσεις που να αποδεικνύουν την ύπαρξη δανειακής ή άλλης σύμβασης μεταξύ των δύο μερών που να αιτιολογεί την κατάθεση των ποσών αυτών .

Δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η επιστροφή του παραπάνω ποσού στον καταθέτη, επομένως δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι πρόκειται για δάνειο.

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). Το προσκομισθέν αντίγραφο της με αρ. τραπεζικής επιταγής εκδόσεως Τραπεζής ποσού 383.334,00 ευρώ με ημερομηνία 23/05/2005 σε διαταγή πληρωμής της εταιρείας «..... » την οποία έλαβε ο πληρεξούσιος δικηγόρος της εταιρείας , και οι λοιπές αποδείξεις είσπραξης δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν επιστροφή ποσών από τις υπό κρίση συναλλαγές.

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 1.027.000,00 ευρώ, και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε δύο (2) περιπτώσεις ,αξίας 587.000,00 ευρώ και 440.000,00 ευρώ αντιστοίχως.

Επειδή, οι αποδιδόμενες υπό του ελέγχου αιτιάσεις περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου 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' εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10α του ν.2523/97 ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του ύψους του προστίμου, επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα συνολικό πρόστιμο και για τις δύο (2) 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 1/01/2002 - 31/12/2002 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 1.027.000,00 ευρώ, και **υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών** στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε δύο (2) περιπτώσεις ,αξίας 587.000,00 ευρώ και 440.000,00 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 **δύο (2) περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.027.000,00 ευρώ** σε πελάτες του και συγκεκριμένα σε **δύο(2) περιπτώσεις ποσού εκάστης 587.000,00 ευρώ και 440.000,00 ευρώ** αντίστοιχα για τις οποίες κατατέθηκε η αμοιβή σε πιστωτικά ιδρύματα τις αντίστοιχες ημερομηνίες 30/10/2002 και 11/11/2002.

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 προσβαλλόμενος 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 ψήφισης 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 δημοσίευσης 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 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 προέλευσης 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 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 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, διαχ/κής περιόδου 1/01/2002 - 31/12/2002.

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 1/01/2002 - 31/12/2002.

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

1^η περίπτωση **ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 = 587.000,00 Χ1 Χ1= 587.000,00 ευρώ**

2^η περίπτωση **ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 = 440.000,00 Χ1 Χ1= 440.000,00 ευρώ**

Συνολικό ποσό 1.027.000,00 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).