



**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:

2123

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, οδόςκατά της αρ. ../11-02-2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 , διαχειριστικής περιόδου 1/01/2007 - 31/12/2007 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 1/01/2007 - 31/12/2007 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 01/01/2007 έως 31/12/2007 προέκυψαν τα ακόλουθα :

A. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΜΕ ΤΗΝ
.....- ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ ΤΩΝ 3.800.000,00 €

Από τον έλεγχο όλων των στοιχείων που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος όσον αφορά τη συναλλαγή του ελεγχόμενου με την κατά τη χρήση 2007, και συγκεκριμένα όσον αφορά την κατάθεση συνολικού ποσού 3.800.000,00 € στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, **αποδεικνύεται** ότι ο ελεγχόμενος του ασκώντας τη δραστηριότητα του «συμβούλου επιχειρήσεων», παρείχε υπηρεσίες προς την «.....», για τις οποίες έλαβε αμοιβή, στη χρήση αυτή, ποσού **3.800.000,00 €**, και για την οποία αμοιβή δεν εξέδωσε ως όφειλε τα προβλεπόμενα από τον Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) φορολογικά στοιχεία.

B. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΜΕ ΤΗΝ
ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ

Από τα δελτία πληροφοριών –εκθέσεις, σε συνδυασμό με την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών και γενικά από τη διενέργεια του ελέγχου, προκύπτουν τα εξής δεδομένα :

1. Το συνολικό ποσό που κατέβαλλε η στην πωλήτρια εταιρεία για την αγορά δύο ακινήτων ανήλθε στο ποσό των 9.700.000,00 €, συγκεκριμένα ποσό 6.000.000€ για την αγορά του ακινήτου επί της οδού και ποσό 3.700.000,00€ για την αγορά του ακινήτου επί της οδού Η εταιρία επέστρεψε ποσό 700.000,00 € που εισέπραξε κατά την δεύτερη μεταβίβαση, καταθέτοντας την αντίστοιχη τραπεζική επιταγή σε λογαριασμό της

2. Τελικός αποδέκτης του υπολοίπου ποσού των 9.000.000,00 €, ήταν ο ο οποίος δήλωσε ότι είναι ο πραγματικός ιδιοκτήτης της εν λόγω εταιρείας (.....). Δεν αποδείχτηκε από

παραστατικά ή άλλα έγγραφα ή στοιχεία, η οποιαδήποτε σχέση του με την, είτε ως ιδιοκτήτης, είτε ως υπεύθυνος είτε οποιαδήποτε άλλη σχέση άμεση ή έμμεση (μεσάζων).

3. Από τις έξι επιταγές του ενός εκατομμυρίου (1.000.000,00 €) η καθεμία, που αποκτήθηκαν από τον μέσω οπισθογραφήσεως τους (ως δεύτερο οπισθογράφο) και αφορούν το τμήμα από την πώληση ακινήτου (πωλητής η) επί της οδού, οι πέντε κατατέθηκαν σε λογαριασμούς του στην Τράπεζα και η έκτη εξοφλήθηκε σε μετρητά (ρευστοποιήθηκε).

4. Η επιταγή των 3.000.000,00 € που αποκτήθηκε από τον και αφορά μέρος του τιμήματος από την πώληση ακινήτου (πωλητής η) επί της οδού, κατατέθηκε στις 14.6.2007 στον λογαριασμό του που τηρεί στην Τράπεζα με αριθμό Η επιταγή αυτή εκδόθηκε με χρέωση του λογαριασμού της εις διαταγή και αποκτήθηκε από τον κατόπιν οπισθογράφησης από την πωλήτρια εταιρεία και συγκεκριμένα από τον νόμιμο εκπρόσωπο της κ.....

Από την διερεύνηση, αντιπαραβολή και επεξεργασία όλων των παραπάνω «στοιχείων» **προκύπτει προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου κατά 9.000.000,00 €,** με τη μορφή καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, ποσού 8.000.000,00 €, και του δε υπολοίπου ποσού των 1.000.000,00 € με μετρητά μέσω ρευστοποίησης τραπεζικής επιταγής.

Δεν προκύπτει η πραγματική αιτία προέλευσης των ποσών αυτών, δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος δεν υπήρξε ποτέ πραγματικός δικαιούχος του τιμήματος από την αγορά των προαναφερομένων ακινήτων, αλλά όπως διαπιστώθηκε, του διατέθηκε το συνολικό ποσό των **9.000.000,00 €** από την δικαιούχο πωλήτρια χωρίς να αιτιολογείται η κίνηση αυτή, δεδομένου ότι δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη κάποιας δανειακής σύμβασης ή κάποιου ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ του ελεγχόμενου και της που να δικαιολογεί τη συναλλαγή αυτή και δεν διαπιστώθηκε η επιστροφή του ποσού προς την

Και επομένως **αποδεικνύεται** ότι ο ελεγχόμενος του ασκώντας τη δραστηριότητα του «συμβούλου επιχειρήσεων», παρείχε υπηρεσίες για τις οποίες έλαβε αμοιβή, στη χρήση αυτή, ποσού **9.000.000,00 €**, και για την οποία αμοιβή δεν εξέδωσε ως όφειλε τα προβλεπόμενα από τον Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) φορολογικά στοιχεία.

Γ. ΛΟΙΠΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΜΕΓΑΛΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ) ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΤΟΥ

Εκτός των παραπάνω χρηματικών ποσών 3.800.000,00 € και 9.000.000,00 € αντιστοίχως διαπιστώθηκε κατάθεση και άλλων μεγάλων χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου για τα οποία δεν αιτιολογείται η απόκτηση ή προέλευση τους, συγκεκριμένα :

1.Κατάθεση τραπεζικής επιταγής στις 20/11/2007 έκδοσης της τράπεζας υπερ' αξίας 500.000,00€ στον αριθ.λογαριασμού Τραπέζης με αιτιολογία «κατάθεση επιταγής»

Τα κεφάλαια της επιχείρησης προήλθαν από όμιλο επενδυτών όπως αναφέρεται παραπάνω, επομένως η κατάθεση του ποσού αυτού των 500.000,00 € στον τραπεζικό λογ/μό του κ..... δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι προήλθε από εισόδημα του που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή. Δεν προσκομίσθηκε δανειακή ή άλλη σύμβαση που να αιτιολογεί την κατάθεση της επιταγής αυτής στον τραπεζικό λογαριασμό του κ....., αλλά ούτε επεστράφη το ποσό αυτό ώστε να θεωρηθεί δάνειο.

Η πίστωση του λογ/μού του κ..... με την κατάθεση της τραπεζικής επιταγής με αριθμό, στις 20/11/2007, έκδοσης της τράπεζας υπερ' αξίας 500.000,00 €, αποτελεί προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.3.του Ν.3888/2010.

2.Κατάθεση ποσού 199.990,00€ την 1/03/2007 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «Εισερχόμενο έμβασμα»

Το παραπάνω ποσό προέρχεται από έμβασμα της αλλοδαπής εταιρείας Προκειμένου να γίνει αποδεκτό από τον έλεγχο ότι πρόκειται για εταιρεία συμφερόντων του και ότι το ποσό αυτό είναι αποτέλεσμα της δραστηριότητας της εν λόγω αλλοδαπής επιχείρησης, για το οποίο 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.

3.Κατάθεση ποσού 465.000,00€ την 12/7/2007 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «Μεταφορά από Λογ/μό»

Από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογ/μών του ελεγχόμενου τη συγκεκριμένη ημερομηνία, διαπιστώθηκε ότι η πίστωση του παραπάνω λογ/μού δεν ήταν αποτέλεσμα χρέωσης άλλου λογ/μού του. Δεν προκύπτει από άλλα στοιχεία η αιτιολόγηση της κατάθεσης αυτής.

4.Κατάθεση ποσού 500.000,00€ την 27/11/2007 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «Μεταφορά από Λογ/μό»

Από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογ/μών του ελεγχόμενου τη συγκεκριμένη ημερομηνία, διαπιστώθηκε ότι η πίστωση του παραπάνω λογ/μού δεν ήταν αποτέλεσμα χρέωσης άλλου λογ/μού του. Δεν προκύπτει από άλλα στοιχεία η αιτιολόγηση της κατάθεσης αυτής.

5.Κατάθεση ποσού 500.000,00€ την 3/12/2007 στον αριθ.λογ/μου Τραπέζης με αιτιολογία «Μεταφορά από Λογ/μό»

Από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογ/μών του ελεγχόμενου τη συγκεκριμένη ημερομηνία, διαπιστώθηκε ότι η πίστωση του παραπάνω λογ/μού δεν ήταν αποτέλεσμα χρέωσης άλλου λογ/μού του. Δεν προκύπτει από άλλα στοιχεία η αιτιολόγηση της κατάθεσης αυτής.

Οι παραπάνω καταθέσεις ποσού 2.164.990,00 ευρώ σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου αποτελούν 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.

Και επομένως **αποδεικνύεται** ότι ο ελεγχόμενος του ασκώντας τη δραστηριότητα του «συμβούλου επιχειρήσεων», παρείχε υπηρεσίες για τις οποίες έλαβε αμοιβή, στη χρήση αυτή, ποσού **2.164.990,00 €**, και για την οποία αμοιβή δεν εξέδωσε ως όφειλε τα προβλεπόμενα από τον Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) φορολογικά στοιχεία.

Ανακεφαλαίωση

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η απόκρυψη φορολογητέων εσόδων από τον από την άσκηση της δραστηριότητας του, κατά την **χρήση 2007** , ως εξής:

α. Δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά σε (9) εννέα περιπτώσεις ποσού 3.800.000,00 €

β. Δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά σε (6) έξι περιπτώσεις ποσού 9.000.000,00 €

γ. Δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά σε (5) πέντε περιπτώσεις ποσού 2.164.990,00 €

Δεν εξέδωσε φορ/γικά παρ/κά σε (20) είκοσι περιπτώσεις συν. ποσού 14.964.990,00 €

Κάθε μία από τις παραπάνω καταθέσεις-καταβολές σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, αποτελεί **προσαύξηση περιουσίας** του, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν.3888/2010 διότι προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, δεδομένου ότι δεν μπορούν να αιτιολογηθούν από τα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας του, λήψη δανείου, δωρεάς, ή χρηματικών ποσών που προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων- κινητών και ακινήτων, την πιθανότητα άντλησης του ποσού αυτού από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη περίπτωση άντλησης κεφαλαίων , π.χ. προς επένδυση κ.λ.π. . Συνεπώς το συνολικό ποσό των 14.964.990,00 € 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 14.964.990,00 ευρώ και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε είκοσι (20) περιπτώσεις ,για δε τη μία (1) περίπτωση αξίας 1.000.000. 00 € εισέπραξε μετρητά (οπισθογράφηση επιταγής) για δε τις υπόλοιπες δεκαεννιά (19) περιπτώσεις συνολικής αξίας 13.694.990,00 € αξίας κάθε μίας από αυτές 500.000,00 € , 650.000,00 € , 250.000,00 € , 250.000,00 € , 100.000,00 € , 50.000,00 € 1.000.000,00 € ,

1.000.000,00 € , 500.000,00 € , 199.990,00 €, 2.000.000,00 €, 1.000.000 €, 3.000.000,00 €, 465.000,00 , 250.000,00 € 250.000,00 € 1.500.000 €, 500.000,00 €, 500.000,00 ,αντιστοίχως, κατατέθηκε η αμοιβή σε πιστωτικά ιδρύματα στις αντίστοιχες ημερομηνίες.

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 01/01/2007 – 31/12/2007.

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. 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.

Οι αποδιδόμενες αιτιάσεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 14.964.990,00 ευρώ, για δήθεν παρασχεθείσες υπηρεσίες τυγχάνουν απολύτως αυθαίρετες, αβάσιμες , αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες.

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

Επειδή , με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, ΦΕΚ 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/29-4-2011 (άρθρο 8) , σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω.

Επειδή, από τον έλεγχο, για το έτος (χρήση) 2007) διαπιστώθηκε κατάθεση ή είσπραξη ποσών για τα οποία δεν αιτιολογείται η απόκτηση ή προέλευση τους.

Ούτε προσκομίσθηκαν από τον ελεγχόμενο, που φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ανάλογα νόμιμα έγγραφα που να δικαιολογούν την προέλευση αυτών. Άλλωστε δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη δανειακής ή άλλης σύμβασης μεταξύ των δύο μερών που να αιτιολογεί την χορήγηση των ποσών αυτών, αλλά ούτε προσκομίσθηκε κάτι τέτοιο από τον ελεγχόμενο.

Επειδή, κάθε μία από τις παραπάνω, κατάθεση - καταβολή, 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 14.694.990,00 € που έχει «εισπραχθεί» από τον ελεγχόμενο, 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 πρόσωπο**που ασκεί δραστηριότητα** στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση ήή **από ελευθέριο επάγγελμα**αναφερόμενο στο εξής με τον όρο « **επιτηδευματίας** », τηρεί **εκδίδει**, παρέχει, ζητά. λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει **τα βιβλία, τα στοιχεία**, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

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

Με δεδομένο ότι ο προσφεύγων ασκούσε δραστηριότητα που εντάσσεται στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ1 του Ν2238/94, ο έλεγχος **ορθώς**, θεώρησε ότι το ως άνω ποσό **προήλθε από την άσκηση της δραστηριότητας του** ως «σύμβουλος επιχειρήσεων» και επομένως **απέκρυψε έσοδα** από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 14.694.990,00 € ευρώ, και **υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών** στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε είκοσι (20) περιπτώσεις, για δε τη μία (1) περίπτωση αξίας 1.000.000,00 € εισέπραξε μετρητά (οπισθογράφηση επιταγής) για δε τις υπόλοιπες δεκαεννιά (19) περιπτώσεις συνολικής αξίας 13.694.990,00 € αξίας κάθε μίας από αυτές

500.000,00 € , 650.000,00 € , 250.000,00 € , 250.000,00 € , 100.000,00 €, 50.000,00 €
1.000.000,00 € , 1.000.000,00 € , 500.000,00 € , 199.990,00 €, 2.000.000,00 €, 1.000.000 €,
3.000.000,00 €, 465.000,00 , 250.000,00 € 250.000,00 € 1.500.000 €, 500.000,00 €, 500.000,00
,αντιστοίχως ,κατατέθηκε η αμοιβή σε πιστωτικά ιδρύματα στις αντίστοιχες ημερομηνίες.

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.

Β. 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 προς τρίτους και ως εκ τούτου δεν είχε την ελάχιστη υποχρέωση έκδοσης φορολογικού παραστατικού.

Ειδικότερα :

1. Αναφορικά με τα κατατεθέντα χρηματικά ποσά από την

Βατοπεδίου.

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου δυνάμει του από 20/12/2006 συμφωνητικού με την άνω (αρ. πρωτ./21-12-2006) ανέλαβε την υποχρέωση κατ' εντολή και για λογαριασμό αυτής, να προβεί σε διαπραγματεύσεις για την αγορά ακινήτου στη, επί της οδού ώστε η να καταστεί μοναδική κυρία ξεχωριστής οριζόντιας ιδιοκτησίας με χρόνο υλοποίησης της σχετικής συμφωνίας αρχικά μέχρι την 30/06/2009.

Προς τούτο έλαβε τμηματικώς το ποσό των 3.500.000 ευρώ και μέσω της εταιρείας «» προέβη σε αγορά ποσοστών της ως άνω ιδιοκτησίας αξίας 1.615.675,25 ευρώ. Επειδή από τα τέλη 2007 διαφαίνεται απροθυμία των λοιπών ιδιοκτητών να μεταβιβάσουν τα ποσοστά τους ,επέστρεψε στην επενδύτρια το ποσό των 1.500.000,00 ευρώ. Παρά ταύτα η επενδύτρια λόγω του διατηρούμενου ενδιαφέροντος για την απόκτηση του ως άνω ακινήτου ,την 28/05/2008 κατέθεσε στο λογαριασμό του το ποσό των 1.800.000,00 ευρώ Τέλος ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι από τα ως άνω ποσά επέστρεψε το ποσό των 2.420.000,00 ευρώ λαμβάνοντας μετά από κάθε καταβολή αντίστοιχη απόδειξη είσπραξης .

Επειδή, όπως διατυπώνεται η συμφωνία στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της και του το ποσό των 3.800.000,00€ καταβάλλεται στον δεύτερο προκειμένου να διαπραγματευτεί ο ίδιος ή η εταιρία του, την αγορά μέρους ακινήτου επί της οδούΕπισημαίνεται στο κείμενο του συμφωνητικού ότι σε περίπτωση που δεν υπογραφούν τα συμβόλαια μεταβίβασης μέχρι 30/6/2009 τα χρήματα που έχουν καταβληθεί στον επιστρέφονται εκτός εάν συμφωνηθεί παράταση. Από το κείμενο της συμφωνίας επιβεβαιώνεται το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος αποδέχεται με την υπογραφή του την παροχή υπηρεσίας προς την)

Επειδή, από τα στοιχεία που έχει στην διάθεση του ο έλεγχος δεν προκύπτει να έχει επιστραφεί το παραπάνω ποσό στην αν και μέχρι σήμερα δεν έχει πραγματοποιηθεί η αγορά που αναφέρεται στο παραπάνω ιδιωτικό συμφωνητικό, επομένως δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ως δάνειο προς τον ελεγχόμενο.

Το γεγονός, ότι έχει κατατεθεί ένα τόσο μεγάλο χρηματικό ποσό, ήτοι 3.800.000,00 €, σε τραπεζικούς λογ/μούς του ελεγχόμενου χωρίς ουσιαστικά να διασφαλίζεται ο καταθέτης-επενδυτής ως προς την πραγματοποίηση της επένδυσης, αλλά και η «παραμονή» του ποσού αυτού για τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα στην διάθεση του ελεγχόμενου, καθώς και οι ιδιαίτερα «χαλαροί» όροι διαχείρισης του κεφαλαίου από μέρους του αντισυμβαλλόμενου, όπως έχουν διατυπωθεί στο συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό ,εκτός του ότι δεν συνάδουν με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική ,ουδόλως αντέχουν και στην κοινή λογική.

Επειδή, σύμφωνα με την συνταχθείσα στο παραπάνω ιδιωτικό συμφωνητικό συμφωνία, παρέχεται ουσιαστικά σε τρίτο πρόσωπο, εν προκειμένω στον κ..... , η «εν λευκώ» διαχείριση ενός τόσο μεγάλου κεφαλαίου, διότι με βάση το ιδιωτικό συμφωνητικό δεν προσδιορίζεται μέσα σε αυστηρό χρονικό πλαίσιο η πραγματοποίηση της επένδυσης και η διάθεση των χρημάτων, παρέχοντας την δυνατότητα στον αντισυμβαλλόμενο να εκμεταλλευτεί το

κεφάλαιο αυτό προς όφελος του, ενώ θα μπορούσε ο ίδιος ο κάτοχος του κεφαλαίου να αποκομίσει κέρδος από την εκμετάλλευσή του (π.χ. και μόνον από την κατάθεση του ποσού αυτού για τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα σε πιστωτικό ίδρυμα).

Αλλωστε στις περιπτώσεις αγοράς ακινήτων σύμφωνα με την συνήθη πρακτική, καταβάλλεται τόσο το συμφωνηθέν τίμημα, όσο και η αμοιβή του μεσολαβούντος για την αγορά, μετά την υπογραφή του συνταχθέντος συμβολαίου μεταβίβασης .

Επειδή, από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και αυτά που προσκομίσθηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καθώς και όσα αναφέρονται σε αυτή δεν αποδεικνύεται ότι έχει επιστραφεί το παραπάνω ποσό στην

Επειδή, οι αποδείξεις είσπραξης της που αφορούν την επιστροφή των ως άνω ποσών από τον προσφεύγοντα στην δεν μπορούν από μόνες τους να αποτελέσουν αποδεικτικό στοιχείο επιστροφής ενός τόσο μεγάλου ποσού .

Οι ισχυρισμοί αυτοί καταρρίπτονται **ως ανίσχυροι και αβάσιμοι** .

2. Αναφορικά με το κατατεθέν χρηματικό ποσό από την «.....»

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι η εταιρεία «.....» εκπροσωπείται από τον ίδιο και το διενεργηθέν έμβασμα από την εταιρεία «.....» αποτέλεσε μέρος από τα πραγματοποιηθέντα κέρδη, στα πλαίσια δραστηριότητας της στο εξωτερικό και δεν κατέστη δυνατόν να προσκομίσει τα αποδεικτικά στοιχεία .

Όπως προαναφέραμε προκειμένου να γίνει αποδεκτό από τον έλεγχο ότι πρόκειται για εταιρεία συμφερόντων του και ότι το ποσό αυτό είναι αποτέλεσμα της δραστηριότητας της εν λόγω αλλοδαπής επιχείρησης στο εξωτερικό , για το οποίο 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.

3. Αναφορικά με τις καταθέσεις ολικού ποσού 9.000.000,00 € στους τραπεζικούς του λογαριασμούς

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι το άνω συνολικό ποσό υπήρξε τίμημα αγοραπωλησίας ακινήτων από την με πωλητή την υπεράκτια εταιρεία , το οποίο υπήχθη σε φορολόγηση στα πλαίσια της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Από την έκθεση ελέγχου στη σελ.75, προκύπτουν τα εξής: Στις 21.3.2007 η τράπεζα χορήγησε στην δάνειο ύψους 6.000.000 € για την αγορά ακινήτου επί της οδού , Αθήνα, από την εταιρεία αντικειμενικής αξίας 3.161.471,37 €, ενώ στις 14.6.2007 η ΤΡΑΠΕΖΑ χορήγησε στη δάνειο ύψους 3.700.000 € για την αγορά ακινήτου 1846 τ.μ. επί της οδού και , επίσης από την ίδια εταιρεία (.....). Το συνολικό τίμημα από την πώληση των δύο παραπάνω ακινήτων εισέπραξε τελικά ο επιχειρηματίας ο οποίος εμφανίσθηκε ως ιδιοκτήτης της εταιρείας

Η κατάθεση του..... στην εξεταστική επιτροπή της Βουλής στις 3.6.2010 είχε πολλά κενά, ενώ δεν μπόρεσε να αποδείξει ότι είναι ιδιοκτήτης της εταιρείας ή εάν λειτούργησε ως μεσάζων στην πώληση των δύο ακινήτων. Επίσης δεν μπόρεσε να αποδείξει τη διάθεση 1.000.000 € που εισέπραξε ως μετρητά από την εξόφληση της μιας εκ των έξι επιταγών 1.000.000 € που εκδόθηκαν για την αγορά του ακινήτου της οδού

Τα ίδια επιβεβαιώνονται και από την Τράπεζα ης, όπου σελ... της από 24.4.2009 Εκθεσης της αναφέρει: «Δεν κατέστη δυνατόν να διασταυρωθεί η πληροφορία της μεταβίβασης της εταιρείας αυτής (.....) το 2006 στην εταιρεία εξωχώριων δραστηριοτήτων, συμφερόντων , με έδρα τις» καθώς επίσης και ότι «Δεν τεκμηριώνεται βάσει σχετικού εγγράφου (Δήλωση πραγματικού δικαιούχου) η σχέση του κ..... με την εταιρεία καί ο λόγος για τον οποίο η εξόφληση της έκτης επιταγής έγινε με μετρητά. Δεν είναι γνωστή η περαιτέρω διάθεση του ποσού αυτού»

Επειδή, από την επεξεργασία όλων των παραπάνω «στοιχείων» προκύπτει προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου κατά 9.000.000,00 €, με τη μορφή καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, των ποσών αυτών. Δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος δεν αποδείχτηκε ότι υπήρξε πραγματικός ιδιοκτήτης της εταιρείας και κατά συνέπεια δικαιούχος του τιμήματος από την αγορά των προαναφερομένων ακινήτων, αλλά όπως διαπιστώθηκε, του διατέθηκε το συνολικό ποσό των 9.000.000,00 € από την δικαιούχο πωλήτρια χωρίς να αιτιολογείται η κίνηση αυτή, δεδομένου ότι δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη κάποιας δανειακής σύμβασης ή κάποιου ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ του ελεγχόμενου και της που να δικαιολογεί τη συναλλαγή αυτή . Τέλος δεν διαπιστώθηκε η επιστροφή του ποσού προς την

Επειδή, δεν προσκομίσθηκε κανένα έγγραφο από τον 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) .

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

4.Αναφορικά με τις καταθέσεις ποσού 500.000,00 € στις 20/11/2007 ,ποσού 465.000,00 € στις 12/07/2007,ποσού 500.000,00 € στις 27/11/2007και ποσού 500.000,00 € στις 3/12/2007 στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι τα άνω κατατεθέντα χρηματικά ποσά προήλθαν από μεταφορά αντίστοιχων κεφαλαίων από λογαριασμό της εταιρείας συμφερόντων του για προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση του με την υποχρέωση επιστροφής κατά την πάγια επιχειρηματική πρακτική και τα οποία πράγματι επεστράφησαν.

Επειδή δεν προσκομίσθηκαν 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 προσκομίσθηκε κανένα έγγραφο από τον προσφεύγοντα που να αποδεικνύει και να υποστηρίζει όσα αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή του (ως άνω προαναφερόμενα) .

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

Επειδή, με την εφαρμογή της διάταξης αυτής του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 και της ερμηνευτικής της εγκυκλίου ΠΟΛ 1095/2011, ουσιαστικά προσδιορίζεται 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.

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 14.964.990,00 ευρώ, και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ), τουλάχιστον σε είκοσι (20) περιπτώσεις **συνολικής αξίας 14.964.990,00 ευρώ** σε πελάτες του και συγκεκριμένα σε είκοσι (20) περιπτώσεις, αξίας κάθε μίας από αυτές 1.000.000,00 €, 500.000,00 € , 650.000,00 € , 250.000,00 € , 250.000,00 € , 100.000,00 €, 50.000,00 € 1.000.000,00 € , 1.000.000,00 € , 500.000,00 € , 199.990,00 €, 2.000.000,00 €, 1.000.000 €, 3.000.000,00 €, 465.000,00 € , 250.000,00 € 250.000,00 € 1.500.000 €, 500.000,00 €, 500.000,00, 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 .**

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

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

α) Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.10 α του ν.2523/97 ως προς τον τρόπο προσδιορισμού του ύψους του προστίμου, επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα συνολικό πρόστιμο και για τις είκοσι (20) παραβάσεις, ανερχόμενο στο ύψος του συνολικού ποσού των εισπραχθέντων και 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 1/01/2007 - 31/12/2007 ο έλεγχος θεώρησε ότι τα ως άνω χρηματικά ποσά που εισέπραξε ο προσφεύγων και των καταθέσεων στους τραπεζικούς

λογαριασμούς του προήλθαν από την άσκηση της δραστηριότητας του ως «σύμβουλος επιχειρήσεων» και επομένως απέκρυψε έσοδα από την ατομική του επιχείρηση, ποσού 14.964.990,00 ευρώ, και υπέπεσε σε παράβαση μη έκδοσης παραστατικών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ) τουλάχιστον σε είκοσι (20) περιπτώσεις, αξίας κάθε μίας από αυτές 1.000.000,00 €, 500.000,00 € , 650.000,00 € , 250.000,00 € , 250.000,00 € , 100.000,00 €, 50.000,00 € 1.000.000,00 € , 1.000.000,00 € , 500.000,00 € , 199.990,00 €, 2.000.000,00 €, 1.000.000 €, 3.000.000,00 €, 465.000,00 € , 250.000,00 € 250.000,00 € 1.500.000 €, 500.000,00 €, 500.000,00, 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 φορολογικών στοιχείων σε είκοσι (20) περιπτώσεις **συνολικής αξίας 14.964.990,00 ευρώ** σε πελάτες του και συγκεκριμένα σε είκοσι (20) περιπτώσεις, αξίας κάθε μίας από αυτές 1.000.000,00 €, 500.000,00 € , 650.000,00 € , 250.000,00 € , 250.000,00 € , 100.000,00 €, 50.000,00 € 1.000.000,00 € , 1.000.000,00 € , 500.000,00 € , 199.990,00 €, 2.000.000,00 €, 1.000.000 €, 3.000.000,00 €, 465.000,00 € , 250.000,00 € 250.000,00 € 1.500.000 €, 500.000,00 €, 500.000,00, αντιστοίχως για τις οποίες κατατέθηκε η αμοιβή σε πιστωτικά ιδρύματα εκτός της πρώτης αξίας 1,000.000. 00 € που εισέπραξε την αμοιβή με μετρητά (οπισθογράφηση επιταγής).

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 του προσφεύγοντος 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 2007 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 ψήφησης 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 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1095/2011, ουσιαστικά προσδιορίζεται αποκρουβέν φορολογητέο εισόδημα όταν διαπιστώνεται προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία , και δεν αιτιολογείται η πραγματική πηγή ή αιτία 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 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 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 1/01/2007 - 31/12/2007.

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 1/01/2007 - 31/12/2007.

<u>Πρόστιμα αρθ. 5 παρ. 10^α του Ν.2523/97</u>		
1 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	1.000.000,00 Χ1Χ1= 1.000.000,00 ευρώ
2 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	500.000,00 Χ1Χ1= 500.000,00 ευρώ
3 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	650.000,00 Χ1Χ1= 650.000,00 ευρώ
4 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	250.000,00 Χ1Χ1= 250.000,00 ευρώ
5 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	250.000,00 Χ1Χ1= 250.000,00 ευρώ
6 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	100.000,00 Χ1Χ1= 100.000,00 ευρώ
7 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	50.000,00 Χ1Χ1= 50.000,00 ευρώ
8 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	1.000.000,00 Χ1Χ1= 1.000.000,00 ευρώ
9 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	1.000.000,00 Χ1Χ1= 1.000.000,00 ευρώ
10 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	500.000,00 Χ1Χ1= 500.000,00 ευρώ
11 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	199.990,00 Χ1Χ1= 199.990,00 ευρώ
12 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	2.000.000,00 Χ1Χ1= 2.000.000,00 ευρώ
13 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	1.000.000,00 Χ1Χ1= 1.000.000,00 ευρώ
14 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	3.000.000,00 Χ1Χ1= 3.000.000,00 ευρώ

15 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	465.000,00 Χ1Χ1 =	465.000,00 ευρώ
16 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	250.000,00 Χ1Χ1=	250.000,00 ευρώ
17 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	250.000,00 Χ1Χ1=	250.000,00 ευρώ
18 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	1.500.000,00 Χ1Χ1=	1.500.000,00 ευρώ
19 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ (2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	500.000,00 Χ1Χ1 =	500.000,00 ευρώ
20 ^η περίπτωση	ΒΑΣ. ΥΠ(2) Χ Σ.Β.(1) Χ 1 =	500.000,00 Χ1Χ1=	500.000,00 ευρώ
Συνολικό ποσό = 14.964.990,00 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).