



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

Θεσσαλονίκη, 18/11/2015

Αριθμός απόφασης: 212

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310.....
ΦΑΞ : 2313333258

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 παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ. και αποφάσεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2006, 2007, 2008, 2009 και 2011 αντίστοιχα, και της από

..... έκθεσης ελέγχου της Π.Δ. ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ. και αποφάσεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα και των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με 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 αυτής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2006 έως 31/12/2006 πρόστιμο ύψους **3.389,01€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10α και 9 του ν. 2523/1997, διότι, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής επεξεργασίας κίνησης τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωσης τυχόν προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος της ίδιας Υπηρεσίας, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 3.389,01€. Η ως άνω διαπίστωση συνιστά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1, 2 και 3 και 2§1 του ΠΔ 186/1992.

Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2007 έως 31/12/2007 πρόστιμο ύψους **9.376,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10α και 8α και 9 του ν. 2523/1997, διότι, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής επεξεργασίας κίνησης τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωσης τυχόν προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος της ίδιας Υπηρεσίας, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 14.756,72€. Η ως άνω διαπίστωση συνιστά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1, 2 και 3 και 2§1 του ΠΔ 186/1992.

β. Μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες αξίας 500,00€. Η ως άνω διαπίστωση συνιστά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12§1, 13§1, 2 και 3 και 2§1 του ΠΔ 186/1992.

Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2008 έως 31/12/2008 πρόστιμο ύψους **8.868,43€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10α και 9 του ν. 2523/1997, διότι, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής επεξεργασίας κίνησης τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωσης τυχόν προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος της ίδιας Υπηρεσίας, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 8.868,43€. Η ως άνω διαπίστωση συνιστά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1, 2 και 3 και 2§1 του ΠΔ 186/1992.

Με την υπ'αριθμ. προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2009 έως 31/12/2009 πρόστιμο ύψους **4.293,98€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10α και 9 του ν. 2523/1997, διότι, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης δυνάμει της υπ'αριθμ. εντολής επεξεργασίας κίνησης τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωσης τυχόν προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος της ίδιας Υπηρεσίας, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 4.293,98€. Η ως άνω διαπίστωση συνιστά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1, 2 και 3 και 2§1 του ΠΔ 186/1992.

Με την υπ'αριθμ. προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2011 πρόστιμο ύψους **2.174,60€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10α και 9 του ν. 2523/1997, διότι, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης δυνάμει της υπ'αριθμ. εντολής επεξεργασίας κίνησης τραπεζικών λογαριασμών και διαπίστωσης τυχόν προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος της ίδιας Υπηρεσίας, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α. Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείας αξίας 2.174,60€. Η ως άνω διαπίστωση συνιστά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1, 2 και 3 και 2§1 του ΠΔ 186/1992.

Τα προαναφερόμενα πρόστιμα επιβλήθηκαν διότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και, συγκεκριμένα, από την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία συνιστά προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος και θεωρείται μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητά του για το οποίο δεν έχουν εκδοθεί τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία εσόδου σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος απέστειλε το υπ'αριθμ. ΕΜΠ έγγραφο προς την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών με το οποίο αιτήθηκε την άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 01.01.2006 έως 31.12.2011. Από την επεξεργασία του συνόλου των στοιχείων, ήτοι των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντος, της κινητής και ακίνητης περιουσίας του καθώς και των απαντητικών επιστολών των τραπεζικών ιδρυμάτων για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα και μετά τις διευκρινήσεις που έδωσε ο προσφεύγων ύστερα από την επίδοση κλήσης για παροχή εξηγήσεων, ο έλεγχος κατέληξε στην διαπίστωση διαφορών ανάμεσα στα «συνολικά εισοδήματα» του προσφεύγοντος, όπως αυτά προσδιορίστηκαν έπειτα από διεξοδική ανάλυση της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών, και στα «δηλωθέντα εισοδήματα» αυτού. Οι διαφορές αυτές αποτελούσαν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας φορολογούμενη ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94. Οι ως άνω προσδιορισθείσες διαφορές αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα ανά χρήση:

Χρήση	Εισόδημα που προσδιόρισε ο έλεγχος (α)	Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση (βάσει βιβλίων) (β)	+ΦΠΑ εκρ- παρακρ. (γ)	Καθαρό ποσό εισπραξης (δ)=β+γ	Αποκρυβείσα φορολ. ύλη (ε)=α-δ
-------	--	---	-----------------------	-------------------------------	--------------------------------

2006	50.390,62€	39.497,15€	7.504,46€	47.001,61€	3.389,01€
2007	54.565,73€	33.032,78€	6.276,23€	39.309,01€	15.256,72€
2008	54.643,72€	38.466,63€	7.308,66€	45.775,29€	8.868,43€
2009	52.477,52€	40.640,37€	7.693,17€	48.183,54€	4.293,98€
2010	45.683,97€	42.075,59€	9.092,33€	51.167,92€	-
2011	32.900,00€	24.980,00€	5.745,40€	30.725,40€	2.174,60€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση, των παραπάνω αποφάσεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- α. Ουδέποτε υπήρξε εκ μέρους του παράνομος ή αδήλωτος πλουτισμός κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής του δραστηριότητας.
- β. Εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη οι εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά στοιχεία που αφορούν τις συναλλαγές του και προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- γ. Εσφαλμένα εφαρμόστηκε και ερμηνεύθηκε ο νόμος σε ό,τι αφορά τις καταθέσεις των κοινών με τη σύζυγό του τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, στο άρθρο 48 § 3 του ν. 2238/94, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 § 3 του ν. 3888/10 και ισχύει, προβλέπεται ότι:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 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.»

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεση περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν.»

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/92 προβλέπεται ότι:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. ...

2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν». ...

3. ... Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97:

«1.Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:
... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. ...

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή 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) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).
....».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 προβλέπεται ότι:

«1.Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

2.Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου. ...»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και, συγκεκριμένα, από την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις και, εν συνεχεία, επιβλήθηκαν με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. τα παρακάτω αναφερόμενα πρόστιμα:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η	2006	1	3.389,01*1= 3.389,01€

	αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 3.389,01€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1,2 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§10α του ν.2523/97			
2	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 14.756,72€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1,2 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§10α του ν.2523/97	2007	1	8.790,00*1= 8.790,00€
3	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες αξίας 500,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12§1, 13§1,2 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§8α του ν.2523/97	2007	1	586,00*1= 586,00€
4	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 8.868,43€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1,2 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§10α του ν.2523/97	2008	1	8.868,43*1= 8.868,43€
5	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 4.293,89€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1,2 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§10α του ν.2523/97	2009	1	4.293,98*1= 4.293,98€
6	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για πωλήσεις ή παρεχόμενες υπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, συνολικής αποκρυβείσας αξίας 2.174,60€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13§1,2 και 3 και 2§1 του Π.Δ. 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§10α του ν.2523/97	2011	1	2.174,60*1= 2.174,60€

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συγκεκριμένα, οι λόγοι που αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν την ύπαρξη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2011 ως μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος αναφέρονται αναλυτικά στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, όπως προκύπτουν από την αναλυτική επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων και, συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του τελευταίου πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Όπως προκύπτει από την έκθεση (σελ. 9), στον προσφεύγοντα επιδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. κλήση για παροχή εξηγήσεων ή παραστατικών-στοιχείων σχετικά με τα θέματα που αναφέρονται σε αυτή και υπεβλήθη εκ μέρους του το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. κλήση προς ακρόαση (σελ. 25), αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στον προσφεύγοντα προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονται στο συνημμένο στην κλήση Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο με υπεύθυνη δήλωση

αντί υπομνήματος. Οι διευκρινίσεις που δόθηκαν και τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου αξιολογήθηκαν από τους αρμόδιους ελεγκτές και, κατά το μέρος που οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν αποδεκτοί, προέκυψαν διαφορές ανάμεσα στα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο και στα δηλωθέντα εισοδήματα οι οποίες θεωρήθηκαν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις και τα δικαιολογητικά στοιχεία που παρέδωσε και αφορούν τις συναλλαγές του πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται τα πραγματικά εισοδήματα της συζύγου του, η οποία έχει ως δραστηριότητα τις αγροτικές εργασίες και τα εισοδήματά της βάσει της φορολογικής δήλωσης προσδιορίστηκαν τεκμαρτά, με αποτέλεσμα να μη καταστεί δυνατό να ταυτοποιηθεί ο πραγματικός δικαιούχος των καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν στον κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του. Ως εκ τούτου, ορθά οι ως άνω καταθέσεις συμπεριελήφθησαν στα εισοδήματα του προσφεύγοντος που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο κατά το ήμισυ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ν. 5638/32, όπως ισχύουν, για τις καταθέσεις σε κοινό λογαριασμό και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171§4 του ν. 2717/99 (Κ.Δ.Δ.) οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη, ήτοι αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτές, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον αυτές προσβληθούν ως πλαστές.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5§10α του ν. 2523/97, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της βάσης υπολογισμού 1.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§2α, περ. αβ, όπως αυτό ίσχυε την κρίσιμη χρονική περίοδο, η βάση υπολογισμού 1 για τους υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας ήταν 586,00€.

Επειδή, με την υπ'αριθμ. απόφαση επιβολής προστίμου επιβλήθηκε για τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2008 έως 31.12.2008 πρόστιμο ύψους 8.868,43€ ενώ, σύμφωνα με τα παραπάνω, το ποσό του προστίμου θα πρέπει να περιοριστεί στο δεκαπενταπλάσιο της βάσης υπολογισμού 1, ήτοι στις 8.790,00€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την υπ'αριθμ. προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 έως 31/12/2008 και την τροποποίησή της ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (άρθρο 5§10α και 5§2α, περ. α.β.)	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
01.01.2008 – 31.12.2008	1	586,00	586,00*15 = 8.790,00 €

Την απόρριψη της ως προς τις υπ'αριθμ. και προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 έως 31/12/2006, 01/01/2007 έως 31/12/2007, 01/01/2009 έως 31/12/2009 και 01/01/2011 έως 31/12/2011 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Απόφαση Επιβολής Προστίμου	Είδος Προστίμου	Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό Προστίμου
...	Κ.Β.Σ.	2006	3.389,01 €
...	Κ.Β.Σ.	2007	9.376,00 €
...	Κ.Β.Σ.	2008	8.790,00 €
...	Κ.Β.Σ.	2009	4.293,98 €
...	Κ.Β.Σ.	2011	2.174,60 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).