

Αριθμός 886/2016

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 16 Μαρτίου 2016, με την εξής σύνθεση: Ε. Σαρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Α.-Γ. Βώρος, Ε. Νίκα, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 19 Ιουνίου 2015 αίτηση:

του...

κατά του Υπουργού Οικονομικών...

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 5981/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκηση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τους πληρεξουσίου του αναιρεσείοντος, οι οποίοι ανέπτυξαν και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησαν να γίνει δεκτή η αίτηση και τους αντιπροσώπους του Υπουργού, οι οποίοι ζήτησαν την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου

κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο Ν ό μ ο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αίτησης έχει καταβληθεί το νόμιμο παράβολο...
2. Επειδή, με την αίτηση αυτή, η οποία εισάγεται στην επταμελή σύνθεση του Β΄ Τμήματος, λόγω σπουδαιότητας, κατόπιν της από 28.1.2016 πράξης της Προέδρου του, ζητείται η αναίρεση της 5981/2014 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κατά το μέρος της με το οποίο απορρίφθηκε προσφυγή του ήδη αναιρεσείοντος κατά των υπ' αριθμ...2012 αποφάσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., περί επιβολής σε βάρος του προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ύψους 9.475,73 ευρώ, 26.463,13 ευρώ, 1.020,80 ευρώ, 50.397,19 ευρώ, 142.892,68 ευρώ, 141.775,71 και 262.152,76 ευρώ, αντίστοιχα, λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, κατά τις διαχειριστικές περιόδους των ετών 2001, 2002, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009, αντίστοιχα. Ειδικότερα, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η προσφυγή του αναιρεσείοντος έγινε εν μέρει μόνο δεκτή

και, κατά μεταρρύθμιση των ανωτέρω υπ' αριθμ. 134/2012 και 135/2012 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , τα καταλογισθέντα με αυτές ποσά προστίμων περιορίστηκαν, αντίστοιχα, σε 120.293,26 και 196.261,62 ευρώ, ενώ η προσφυγή απορρίφθηκε κατά τα λοιπά.

3. Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8) ως εξής: «3. Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης απόφασης προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου. 4. Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ [...]». Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, προκειμένου να κριθεί παραδεκτή αίτηση αναιρέσεως, απαιτείται η συνδρομή των προϋποθέσεων και των δύο παραγράφων (βλ. ΣτΕ 1873/2012 επταμ. κ.ά.). Εξάλλου, κατά την έννοια της προεκτεθείσας διάταξης της παραγράφου 4, όταν με μία προσφυγή έχουν προσβληθεί περισσότερες πράξεις και το διοικητικό δικαστήριο εκδίδει μία απόφαση επί αυτής, ως ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας λαμβάνεται το χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη χωριστά, διότι η προσβολή με μία προσφυγή περισσότερων πράξεων, καθώς και η έκδοση από τα διοικητικά δικαστήρια μίας απόφασης, αποτελούν τυχαία γεγονότα που δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να κριθεί εάν παραδεκτώς ασκείται η αίτηση αναίρεσης από απόψεως ποσού (βλ. ΣτΕ 2698/2015 επταμ., 1763/2014 εν συμβ. κ.ά.).

4. Επειδή, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου σε σχέση με καθεμία από τις (αναφερόμενες στη σκέψη 2) υπ'αριθμ. 129/25.04.2012, 130/25.04.2012 και 131/25.04.2012 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... είναι κατώτερο των 40.000 ευρώ. Συνεπώς, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, βάσει της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 53 παρ. 4 του π.δ. 18/1989, κατά το μέρος που αφορά στην απόρριψη με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση της προσφυγής κατά των τριών αυτών πράξεων, ενώ είναι περαιτέρω εξεταστέα, ως προς το παραδεκτό και το βάσιμο αυτής, κατά το μέρος που αφορά στην απόρριψη με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση της προσφυγής κατά των υπ'αριθμ. 132, 133, 134 και 135/25.04.2012 πράξεων του ως άνω Προϊσταμένου, ενόψει του ότι το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου σε σχέση με καθεμία από αυτές υπερβαίνει, κατά τα εκτεθέντα στη σκέψη 2, το ποσό των 40.000 ευρώ.

5. Επειδή, ο Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84), που ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ορίζει, στο άρθρο 2 παρ. 1, ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο [...] που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος [...] 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» και, στο άρθρο 13, ότι «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης [...] κατηγορίας για κάθε παροχή υπηρεσιών προς το κοινό [...] εκδίδει απόδειξη [...] παροχής υπηρεσιών [...] 2. [...] οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955 [αντίστοιχη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994], στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. [...] 3. [όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 3052/2002, Α' 221]. 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 απόδειξη παροχής υπηρεσιών των ασκούντων ελευθέριο επάγγελμα, η οποία εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη [...]». Εξάλλου, στο άρθρο 5 του νόμου 2523/1997 (Α' 179/11.09.1997), ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...] τιμωρείται με πρόστιμο [...]».

6. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), ορίζει, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 4, ότι «1. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. [...]» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 48, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την προσθήκη εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), 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 προσέλευσής 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».

7. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων που παρατίθενται στη σκέψη 5, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005, 3111/1996, 3325/1986 κ.ά.). Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση, όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα κατωτέρω στη σκέψη 8, αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει,

ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

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

Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.

8. Επειδή, εν προκειμένω, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε δεκτό ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτουν τα εξής: Στις 24.11.2011 αρμόδιοι υπάλληλοι του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής διενήργησαν έλεγχο στον αναιρεσειόντα, ελεύθερο επαγγελματία, δικηγόρο, ο οποίος τηρεί βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., κατόπιν της 14514/2011 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., μεταξύ άλλων, κατά τις φορολογικές περιόδους 2006, 2007, 2008, και 2009. Με αφορμή πληροφορίες που περιήλθαν στην παραπάνω υπηρεσία περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και τέλεσης λοιπών οικονομικών ατασθαλιών ακολούθησε, βάσει εντολών του προϊσταμένου της υπηρεσίας, διαδικασία άρσης του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου, καθώς και επεξεργασία και διασταύρωση των στοιχείων που προέκυψαν με τα δηλωθέντα εισοδήματα των υπό έλεγχο χρήσεων. Από την αντιπαραβολή των συνολικών καταθέσεων του αναιρεσειόντος και των δηλωθέντων εισοδημάτων του κατά τα ως άνω οικονομικά έτη προέκυψε ότι, για τις προαναφερόμενες χρήσεις, οι τραπεζικές καταθέσεις του υπερέβησαν τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματά του. Λόγω των ανωτέρω διαπιστώσεων και αφού ο αναιρεσειών κλήθηκε σε ακρόαση, ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αυτός υπέπεσε σε παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Ειδικότερα, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν εκδόθηκαν από τον αναιρεσειόντα: α) κατά τη χρήση 2006 (κατά την οποία η διαπιστωθείσα διαφορά

μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και καταθέσεων ανήρχετο σε 50.397,19 ευρώ) είκοσι πέντε (25) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 50.397,19 ευρώ που αφορούσαν είκοσι πέντε (25) καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς συνολικού ποσού ίσου με την ως άνω διαφορά, β) κατά τη χρήση 2007 (κατά την οποία η διαπιστωθείσα διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και καταθέσεων ανήρχετο σε 142.892,68 ευρώ) σαράντα δύο (42) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 142.892,68 ευρώ που αφορούσαν σαράντα δύο (42) καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς συνολικού ποσού ίσου με την ως άνω διαφορά, γ) κατά τη χρήση 2008 (κατά την οποία η διαπιστωθείσα διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και καταθέσεων ανήρχετο σε 160.293,26 ευρώ): i) δώδεκα (12) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας εκάστης μικρότερης των 880 ευρώ και συνολικής αξίας 5.150 ευρώ, ii) είκοσι δύο (22) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 880 ευρώ και συνολικής αξίας 73.213,71 ευρώ και iii) επτά (7) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 880 ευρώ και με όριο το ποσό των 8.790 ευρώ, συνολικού ποσού 81.929,55 ευρώ, οι οποίες αφορούσαν σαράντα μία (41) καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του αναιρεσεύοντος και δ) κατά τη χρήση 2009 (κατά την οποία η διαπιστωθείσα διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και καταθέσεων ανήρχετο σε 265.382,76 ευρώ): i) είκοσι οκτώ (28) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 880 ευρώ και συνολικής αξίας 235.782,76 ευρώ, που αφορούσαν είκοσι οκτώ (28) καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του αναιρεσεύοντος συνολικής αξίας 235.782,76 ευρώ και ii) τρεις (3) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 880 ευρώ με όριο το ποσό των 8.790 ευρώ, και συνολικής αξίας 29.600 ευρώ, που αφορούσαν τρεις (3) καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του αναιρεσεύοντος συνολικού ποσού 29.600 ευρώ. Ενόψει των ως άνω διαπιστώσεων και αφού έλαβε υπόψη και τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, ο έλεγχος έκρινε ότι υφίστανται παραβάσεις των άρθρων 13 παρ. 1, 2 και 3 και 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ., που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997. Ακολούθως, εκδόθηκαν βάσει των ως άνω διαπιστώσεων σε βάρος του αναιρεσεύοντος από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... οι εξής πράξεις: α) η 132/25-4-2012 απόφαση επιβολής προστίμου συνολικού ύψους 50.397,19 ευρώ για τη χρήση 2006, λόγω μη έκδοσης είκοσι πέντε (25) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, β) η 133/25-4-2012 απόφαση επιβολής προστίμου συνολικού ύψους 142.892,68 ευρώ για τη χρήση 2007, λόγω μη έκδοσης σαράντα δύο (42) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, γ) η 134/25-4-2012 απόφαση επιβολής προστίμου συνολικού ύψους 141.775,71 ευρώ για τη χρήση 2008, λόγω μη έκδοσης συνολικά σαράντα μίας (41) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και δ) η 135/25-4-2012 απόφαση επιβολής προστίμου συνολικού ύψους 262.152,76 ευρώ για τη χρήση 2009, λόγω μη έκδοσης συνολικά τριάντα μίας (31) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Κατά των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου ο αναιρεσεύων άσκησε τις από 21.9.2012 αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, οι οποίες απορρίφθηκαν σιωπηρώς. Στη συνέχεια, η ένδικη προσφυγή του αναιρεσεύοντος κατά των επίμαχων πράξεων έγινε εν μέρει μόνο δεκτή με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά τα εκτεθέντα στη σκέψη 2.

9. Επειδή, στις σκέψεις 14 και 28 της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης κρίθηκαν τα ακόλουθα: «[Ο προσφεύγων προβάλλει] ότι τα ελεγκτικά όργανα εντελώς αόριστα και με συλλογιστικό άλμα θεωρούν κάθε κατάσχεση χρηματικού ποσού σε τραπεζικό του λογαριασμό ως σχετιζόμενη με την επαγγελματική του δραστηριότητα, χωρίς να μνημονεύουν αν το ποσό αυτό αφορά αμοιβή του για παρασχεθείσες υπηρεσίες, το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών [...]. Πλην όμως, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου, στην προκειμένη περίπτωση ελήφθη υπ' όψιν για την απόδοση στον προσφεύγοντα της παράβασης της μη εκδόσεως αποδείξεων παροχής υπηρεσιών η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, στην οποία προστέθηκε εδάφιο με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, σύμφωνα με την οποία 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία προήλθε η προσαύξηση. Συνεπώς, αν υπάρχει προσαύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία αυτό φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, το βάρος δε αποδείξεως ότι αυτό προέρχεται από άλλη πηγή ή αιτία το έχει ο φορολογούμενος ελεύθερος επαγγελματίας. Ως εκ τούτου ορθώς κατ' αρχήν η φορολογική αρχή θεώρησε τις καταθέσεις του προσφεύγοντος ως εισόδημα από παροχή υπηρεσιών, εφόσον υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά του, χωρίς να απαιτείται η εξειδίκευση των υπηρεσιών αυτών δια της αναφοράς των ως άνω στοιχείων που επικαλείται ο προσφεύγων, καθόσον ο προσφεύγων έχει το βάρος αποδείξεως της πραγματικής πηγής ή αιτίας προελεύσεώς τους. [...] [Μ]ε τα δεδομένα αυτά, [...] το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι επήλθε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, όπως αυτή εμφανίζεται από τις ανωτέρω καταθέσεις του, που υπερέβαιναν τα δηλωθέντα κατά τις χρήσεις αυτές εισοδήματά του, της οποίας αυτός δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, ούτε απέδειξε ότι φορολογήθηκε γι' αυτές από άλλες διατάξεις ή ότι απαλλάσσονταν του φόρου με ειδική διάταξη, κρίνει ότι ορθώς η προσαύξηση αυτή θεωρήθηκε ως εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματός του και ως και τούτου ορθώς του επιβλήθηκαν πρόστιμα λόγω μη εκδόσεως αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τις χρήσεις αυτές».

Από τις σκέψεις αυτές, σε συνδυασμό με το ιστορικό της υπόθεσης, όπως εκτίθεται στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (βλ. ανωτέρω, σκέψη 8), προκύπτει ότι οι επίμαχες περιουσιακές προσαυξήσεις, ενόψει των οποίων η φορολογική αρχή έκρινε ότι στοιχειοθετούντο αντίστοιχες παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνήχθησαν από το γεγονός ότι οι τραπεζικές καταθέσεις του αναιρεσειόντος υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά του, χωρίς να θεωρηθούν από τη φορολογική αρχή (ή από το δικάσαν Εφετείο) οι προσαυξήσεις αυτές ως προερχόμενες από ορισμένη, γνωστή πηγή ή αιτία και, ειδικότερα, ως αποτελούσες αποκρυβείσα αμοιβή, που εισέπραξε ο αναιρεσειών για την υπ' αυτού παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο άσκησης του επαγγέλματός του.

10. Επειδή, ο αναιρεσείων προβάλλει ότι, με τις ανωτέρω κρίσεις του, το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010, υπολαμβάνοντας ότι κάθε αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, που είναι άγνωστης προέλευσης και φορολογείται κατά πλάσμα ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, συνεπάγεται και την επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου, ενώ δεν πρόκειται πράγματι για εισόδημα από την άσκηση δραστηριότητας ελεύθεριου επαγγέλματος και η φορολογική αρχή δεν ανταπεξέρχεται στο βάρος απόδειξης της παράβασης και, ιδίως, της παροχής από τον επιτηδευματία υπηρεσιών έναντι (αποκρυβείσης) αμοιβής, μη δυνάμενη ως προς το ζήτημα τούτο να στηριχθεί στο πλάσμα της ανωτέρω διάταξης του ΚΦΕ. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της ως άνω διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, ο αναιρεσείων ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του συγκεκριμένου νομικού ζητήματος. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς κατά το μέρος που με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε η προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά των υπ' αριθμ. 132, 133, 134 και 135/25.04.2015 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περαιτέρω, λαμβανομένου υπόψη του ότι, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η πηγή ή αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων δεν ταυτοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή (ως αναγόμενη σε δραστηριότητα του αναιρεσείοντος ως ελεύθερου επαγγελματία), ο λόγος κρίνεται βάσιμος, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 7, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων αναίρεσης. Συνεπώς, για τον λόγο αυτό, η αίτηση πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή και να εξαφανισθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά το μέρος της με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά των προαναφερθεισών υπ' αριθμ. 132, 133, 134 και 135/25.04.2012 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δεδομένου δε ότι η υπόθεση είναι εκκαθαρισμένη ως προς το οικείο πραγματικό της, το Δικαστήριο τη διακρατεί, εκδικάζει την προσφυγή κατά το μέρος της που αφορά στις εν λόγω πράξεις, την δέχεται κατά τούτο, για τον ίδιο ως άνω λόγο, που έχει προβληθεί ως λόγος προσφυγής, και, συνακόλουθα, ακυρώνει τις υπ' αριθμ. 132/25.04.2012, 133/25.04.2012, 134/25.04.2012 και 135/25.04.2012 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση, κατά το μέρος που αφορά στην απόρριψη με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση της προσφυγής κατά των υπ' αριθμ. 129, 130 και 131/25.04.2012 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Δέχεται την αίτηση κατά τα λοιπά.

Αναιρεί την 5981/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κατά το μέρος της με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή του αναιρεσείοντος κατά των υπ' αριθμ. 132, 133, 134 και 135/25.04.2012 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κρατεί την υπόθεση κατά το αναιρούμενο μέρος.

Εκδικάζει και δέχεται εν μέρει την προσφυγή.

Ακυρώνει τις υπ' αριθμ. 132/25.04.2012, 133/25.04.2012, 134/25.04.2012 και 135/25.04.2012 πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διατάσσει την απόδοση του παραβόλου που καταβλήθηκε για την άσκηση της αίτησης αναίρεσης και της προσφυγής.

Συμψηφίζει τη δικαστική δαπάνη μεταξύ των διαδίκων.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 28 και 30 Μαρτίου 2016

Η Πρόεδρος του Β' Τμήματος Η Γραμματέας

Ε. Σαρπ Α. Ζυγουρίτσα

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 6ης Απριλίου 2016.

Η Πρόεδρος του Β' Τμήματος Η Γραμματέας

Ε. Σαρπ Κ. Κεχρολόγου