



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.05.2018

Αριθμός απόφασης: 2804

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με δραστηριότητα που εδρεύει στη, με Α.Φ.Μ., κατά **α)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011), **β)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011, **γ)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικό έτος 01.01.2011 - 31.12.2011, **δ)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012), **ε)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012, **στ)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής

Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικό έτος 01.01.2012 - 31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

5. Την από 05-02-2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ...../2016 έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος βάσει του οποίου διαβιβάστηκε η ΑΒΜ ΟΙΚ.ΣΔ ΠΕ/2013 Εισαγγελική Παραγγελία. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα του έλεγχου όπως αποτυπώνονται στο με αρ...../2015 Υπηρεσιακό Σημείωμα Έλεγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδος, προσδιόρισε διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και πρωτογενών καταθέσεων που δεν καλύπτονται από τα φορολογημένα η κατ ειδικό τρόπο η μη φορολογημένα σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994, για την διαχ. χρήση 74.031,76 ευρώ και για την διαχ. χρήση 58.683,68 ευρώ.(σελ. 4 έκθεσης έλεγχου φορολογίας εισοδήματος).

Με την υπ. αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχ. χρήσης 01.01.2011-31.12.2011), καταλογίστηκε κύριος φόρος 7.403,18 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 8.883,82, ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν 16.287,00 ευρώ.

Με την υπ. αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 καταλογίστηκε Φ.Π.Α.16.742,30 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 20.090,76 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν 36.833,06 ευρώ.

Με την υπ. αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικό έτος 01.01.2011-31.12.2011 επιβλήθηκε πρόστιμο για παράβαση ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992), μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για άγνωστο πλήθος συναλλαγών συνολικής αξίας 74.031,76 ευρώ, ύψος προστίμου Ν.2523/1997 σε

συνδυασμό του άρθρου 7 Ν.4337/2015 ποσόν 4.000,00 ευρώ ($15 \times 800,00 \text{ ευρώ} = 12.000,00 \times 1/3 = 4.000,00 \text{ ευρώ}$).

Με την υπ. αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. χρήσης 01.01.2011-31.12.2012), καταλογίστηκε κύριος φόρος 4.903,11 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 5.883,73, ήτοι συνολικό ποσόν 10.786,84 ευρώ.

Με την υπ. αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2012 καταλογίστηκε Φ.Π.Α.13.497,23 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος (120%), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης Φ.Ε. ποσόν 16.196,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν 29.693,91 ευρώ.

Με την υπ. αριθ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικό έτος 01.01.2012-31.12.2012 επιβλήθηκε πρόστιμο για παράβαση ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992), μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για άγνωστο πλήθος συναλλαγών συνολικής αξίας 58.683,68 ευρώ, ύψος προστίμου Ν.2523/1997 σε συνδυασμό του άρθρου 7 Ν.4337/2015 ποσόν 4.000,00 ευρώ ($15 \times 800,00 \text{ ευρώ} = 12.000,00 \times 1/3 = 4.000,00 \text{ ευρώ}$).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους κατωτέρω νόμιμους, βάσιμους και αληθείς λόγους.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν παντελώς αβάσιμες και άδικες, εκ προοιμίου δε αόριστες, τούτο δε προκύπτει με σαφήνεια από τις από 28-12-2017 α) έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος β) έκθεση φορολογίας ΦΠΑ και γ) έκθεση έλεγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας ως άνω υπηρεσίας στην οποία και στηρίζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Από το περιεχόμενο των εκθέσεων αυτών η συντάξασα αυτές Υπηρεσία πιθανολογεί και μόνον ότι η θετική διαφορά αυτών αφορά καταθέσεις που δεν καλύπτονται από τα φορολογημένα η μη φορολογητέα εισοδήματα και κατά τρόπο αυτό, παντελώς αόριστα και αναπόδεικτα αξιολογεί ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν αντιστοιχούν στα πραγματικά εισοδήματα. Το γεγονός αυτό καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις παντελώς αόριστες και αναπαισιολόγητες αφού για να οδηγηθεί στην έκδοση αυτών η εκδούσα υπηρεσία, θα έπρεπε πρώτα να πραγματοποιήσει ενδελεχή έλεγχο κάθε επιμέρους κατάθεσης και της αιτιολογίας αυτής ώστε να οδηγηθεί με βεβαιότητα σε συμπέρασμα περί υπαγωγής του επιμέρους ποσού κατάθεσης σε πραγματικά εισοδήματα η όχι.

Από την πλευρά μας συντάξαμε αναλυτικό πίνακα στον οποίο παρατίθενται όλες οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της πρώτης εξ ημών και η προέλευση τους (ενσωματώνεται κατωτέρω)

Από την επισκόπηση του πίνακα αυτού ,διαπιστώνεται πως οι πρώτες αφορούν σε λογαριασμούς της πρώτης εξ ημών στα τραπεζικά ιδρύματα της της Ελλάδος και της , ενώ η στήλη «ΛΟΙΠΕΣ» αφορά σε λοιπές συναλλαγές που δεν αφορούν την πρώτη εξ ημών, αλλά φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι είτε ομόρρυθμα μέλη αλλά και έτερα φυσικά πρόσωπα και οι οποίες συναλλαγές καταλογίστηκαν ως συναλλαγές της εταιρείας λόγω ύπαρξης κοινού καταθετικού λογαριασμού της πρώτης εξ ημών-εταιρείας με τα ως άνω φυσικά πρόσωπα. Προκύπτουν έτσι ευχερώς οι αυθαίρετες χρεώσεις προς την εταιρεία οι οποίες ουσιαστικά συνίσταται σε τραπεζικές καταθέσεις με τη μορφή είτε συντάξεων είτε πληρωμές πελατών προς την ατομική επιχείρηση είτε σε δάνεια-εξυπηρετήσεις συγγενών και φίλων είτε σε επιχορηγήσεις προς κάποιους από τους ανωτέρω και οι οποίες καταθέσεις ουδεμία σύνδεση έχουν με την πρώτη εξ ημών.

A) Ως προς τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Φόρου Εισοδήματος διαχ. χρήσεων 2011 και 2012.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 & 3 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«3. 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 προέλευσης 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, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης Σ.Τ.Ε 884/2016 κρίθηκε ότι

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β` της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του.[.....]

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1175/2017 ορίζεται ότι

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η

φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και πρωτογενών καταθέσεων που δεν καλύπτονται από τα φορολογημένα η κατ ειδικό τρόπο η μη φορολογημένα σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994, για την διαχ. χρήση 74.031,76 ευρώ και για την διαχ. χρήση 58.683,68 ευρώ, **και επειδή** η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται και προσκομίζει κατάσταση που συνέταξε με ποσά από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της, χωρίς να προσκομίζει τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών ανά τράπεζα και κάθε στοιχείο (έγγραφο) για κάθε ποσό κατάθεσης που ο έλεγχος θεώρησε πρωτογενή κατάθεση από το οποίο να αποδεικνύεται η πραγματική πηγή η αιτία προέλευσης των ποσών αυτών, ως εκ τούτου η εν λόγω κατάσταση δεν αποτελεί απόδειξη για την πηγή η αιτία προέλευσης των χρηματικών καταθέσεων και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ύστερα από τα ανωτέρω η διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και πρωτογενών καταθέσεων που δεν καλύπτονται από τα φορολογημένα η κατ ειδικό τρόπο η μη φορολογημένα σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994, για την διαχ. χρήση 74.031,76 ευρώ και για την διαχ. χρήση 58.683,68 ευρώ θεωρείται προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία.

Β) Ως προς τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. χρήσεων 2011 και 2012 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για άγνωστο πλήθος συναλλαγών.

Επειδή, με το σκεπτικό της απόφασης (επταμ.) ΣτΕ 886/2016 -Παράβαση (Κ.Β.Σ.) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών κρίθηκε ότι: *Επιβολή κυρώσεων – Βάρος απόδειξης – Έμμεση απόδειξη – Παράβαση (Κ.Β.Σ.) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Πλάσμα δικαίου άρ. 48 παρ. 3 ΚΦΕ περί υπαγωγής εισοδήματος άγνωστης πηγής ή αιτίας στη φορολογία εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα*

Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. [2523/1997](#), η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών

– Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση 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, 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.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 28-12-2017 έκθεση έλεγχου ΚΒΣ Εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.186/1992, ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα έλεγχου όπως αποτυπώνονται στον με αρ...../2015 Υπηρεσιακό Σημείωμα Έλεγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδος, προσδιόρισε διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και πρωτογενών καταθέσεων που δεν καλύπτονται από τα φορολογημένα ή κατ'ειδικό τρόπο ή μη φορολογημένα σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994, για την διαχ. χρήση 2011 ποσόν 74.031,76 ευρώ και για την διαχ. χρήση 2012 ποσόν 58.683,68 ευρώ και επέβαλλε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ΚΒΣ για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων

εσόδων για άγνωστο πλήθος συναλλαγών, συνολικό ποσόν 4.000,00 ευρώ για κάθε διαχ. χρήση αντίστοιχα, χωρίς να αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου τα στοιχεία εκείνα από τα οποία να προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Κ.Β.Σ.) από την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας για κάθε συγκεκριμένη κατάσταση που έγινε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς στις διαχ. χρήσεις 2011 και 2012, η οποία θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του . άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ είναι αόριστες και ανατιολόγητες **γίνεται δεκτός και κατά συνέπεια με την παρούσα απόφαση πρέπει να ακυρωθούν.**

Ύστερα από τα ανωτέρω η οριστική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό προστίμων ΚΒΣ για την διαχ. χρήση 2011 και 2012 με βάσει την παρούσα απόφαση έχει ως εξής:

Αρ. πράξης/2017 Πρόστιμο Κ.Β.Σ. διαχ. χρήση 2011 Συνολικό Ποσόν 0,00 ευρώ.
Αρ. πράξης/2017 Πρόστιμο Κ.Β.Σ. διαχ. χρήση 2011 Συνολικό Ποσόν 0,00 ευρώ.

Γ) Ως προς τις προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Φ.Π.Α διαχ. χρήσεων 2011 και 2012.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

« Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο,[.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2859/2000(ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

«1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.»

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης Σ.Τ.Ε 884/2016 κρίθηκε ότι

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του......]

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 28-12-2017 έκθεση έλεγχου Φ.Π.Α., ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα έλεγχου όπως αποτυπώνονται στον με αρ...../2015 Υπηρεσιακό Σημείωμα Έλεγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδος, προσδιόρισε διαφορά μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και πρωτογενών καταθέσεων που δεν καλύπτονται από τα φορολογημένα η κατ ειδικό τρόπο η μη φορολογημένα σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 & 3 του Ν.2238/1994, για την διαχ. χρήση 2011 ποσόν 74.031,76 ευρώ και για την διαχ. χρήση 2012 ποσόν 58.683,68 ευρώ, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α.(φόρος εκροών με συντελεστή 23%), στο συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων που δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα(προσαύξηση περιουσίας- έσοδα από άγνωστη πηγή η αιτία προέλευσης άρθρο 48 & 3 ν.2238/94, ήτοι για την διαχ. χρήση 2011 ποσόν 74.031,76 ευρώ και για την διαχ. χρήση 2012 ποσόν 58.683,68 ευρώ), φορολογητέα υλη που δεν προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης αντίστοιχα, χωρίς να αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι το κάθε ποσόν πρωτογενούς κατάθεσης από άγνωστη πηγή η αιτία που προσδιόρισε ο έλεγχος, αποτελεί πράξη παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών από την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας επιχείρησης με υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (ΚΒΣ), πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Φ.Π.Α. είναι αόριστες και αναιτιολόγητες γίνεται δεκτός και κατά συνέπεια με την παρούσα απόφαση πρέπει να ακυρωθούν.

Ύστερα από τα ανωτέρω η οριστική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. για την διαχ. χρήση 2011 και 2012 με βάσει την παρούσα απόφαση έχει ως εξής:

Αρ. πράξης/2017 Φ.Π.Α. διαχ. χρήση 2011 Συνολικό Ποσόν 0,00 ευρώ.

Αρ. πράξης/2017 Φ.Π.Α. διαχ. χρήση 2011 Συνολικό Ποσόν 0,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι:« 17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 2 & 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων.

Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου **εφαρμόζονται από 1.1.2018.**».

Επειδή, σύμφωνα ΠΟΛ 1003/2018 στην οποία αναφέρεται ότι:« Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για

τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2](#) ή [59](#) του Κ.Φ.Δ.....

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της [παραγράφου 2](#), η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε πρόσθετο φόρο ανακριβούς δήλωσης Εισοδήματος σύμφωνα με την [παραγράφου 1 του άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#) περιοριζόμενο, κατ' εφαρμογή της [παραγράφου 4 του άρθρου 2](#) του ν. [2523/1997](#) σε 120% ήτοι:

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2011

Φόρος Εισοδήματος $7.403,18 \times 120\% = \underline{8.883,82 \text{ ευρώ(πρόσθετος φόρος)}}$

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012

Φόρος Εισοδήματος $4.903,11 \times 120\% = \underline{5.883,73 \text{ ευρώ(πρόσθετος φόρος)}}$

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το ποσοστό προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 49](#) του ν. [4509/2017](#), ως άθροισμα του ποσοστού του προστίμου της [παρ. 1 περ. γ του άρθρου 58](#) του Κ.Φ.Δ. πλέον του ποσοστού του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, υπολογιζόμενου από 01.01.2014 έως 24.05.2018 ($0,73\% \times 53\text{μήνες} = 38,69\%$), επομένως το ποσό του προστίμου της [παρ. 17 του άρθρου 72](#) του ΚΦΔ, ανέρχεται σε:

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο $(7.403,18 \times 50\%) + (7.403,18 \times 38,69\%) = 3.701,59 + 2.864,45 = \underline{6.566,04 \text{ ευρώ}}$

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο $(4.903,11 \times 50\%) + (4.903,11 \times 38,69\%) = 2.451,56 + 1.897,01 = \underline{4.348,57 \text{ ευρώ}}$

ύστερα από τα ανωτέρω οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση έχει ως εξής:

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2011

Φόρος Εισοδήματος	7.403,18 ευρώ
Πρόστιμο παρ. 1 άρθρου 49 Ν 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση)	6.566,04
Σύνολο	13.969,22 ευρώ

Διαχ. χρήση 01/01-31/12/2012

Φόρος Εισοδήματος	4.903,11 ευρώ
Πρόστιμο παρ. 1 άρθρου 49 Ν 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση)	4.348,57
Σύνολο	9.251,68 ευρώ

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ., **την τροποποίηση** α) της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011), κύριος φόρος 7.403,18 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (επιεικέστερη κύρωση άρθρο 49 ν.4509/2017) 6.566,04 ευρώ, **συνολικό ποσόν 13.969,22 ευρώ, β)** της υπ. αριθ. 1074/28-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012), κύριος φόρος 4.903,11 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ(επιεικέστερη κύρωση άρθρο 49 ν.4509/2017) 4.348,57 ευρώ, συνολικό ποσόν **9.251,68** ευρώ, κατά το μέρος που αφορά τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας δήλωσης(120%) του Ν.2523/1997, (επιεικέστερη κύρωση άρθρο 49 Ν.4509/2017) **και την ακύρωση** α) της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, συνολικό ποσόν 36.833,06 ευρώ, **β)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικό έτος 01.01.2011-31.12.2011, συνολικό ποσόν 4.000,00 ευρώ, **γ)** της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 συνολικό ποσόν 29.693,91ευρώ,δ) της υπ. αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικό έτος 01.01.2012 - 31.12.2012 συνολικό ποσόν 4.000,00 ευρώ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Διαχειριστική Χρήση 01/01/2011-31/12/2011

Φόρος Εισοδήματος	Συνολικό ποσόν	13.969,22 ευρώ
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. (Άρθρο 7 ν.4337/2015)	Συνολικό ποσόν	0,00
Φ.Π.Α.	Συνολικό ποσόν	0,00

Διαχειριστική Χρήση 01/01/2012-31/12/2012

Φόρος Εισοδήματος	Συνολικό ποσόν	9.251,68 ευρώ
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. (Άρθρο 7 ν.4337/2015)	Συνολικό ποσόν	0,00
Φ.Π.Α.	Συνολικό ποσόν	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.