



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών  
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης  
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη  
Αριθ. τηλ.: 2310554268  
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 601/7-6-2016

## 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 πδ 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 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2006 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

4. Την υπ' αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2006 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής 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:

✓ Με την με αριθμό ..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.930,00€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του Ν.2523/1997. σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ. ζ του Ν. 4337/15.

Το επιβληθέν πρόστιμο προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ. .... εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .... έγγραφο (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης ..... ) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, στο οποίο επισυνάπτονταν η από ..... πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. με αριθμό υπόθεσης .....

Από τον έλεγχο του διενήργησε η Περιφερειακή Διεύθυνση του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, τα ευρήματα του οποίου αποτυπώνονται στις σχετικές εκθέσεις Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 & 2006 αναντιστοιχία μεταξύ των πραγματικών και των δηλωθέντων, στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εισοδημάτων του προσφεύγοντος. Τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των

τραπεζικών του λογαριασμών, στους οποίους αποτυπώνονται πρωτογενείς καταθέσεις κυρίως του ιδίου αλλά και τρίτων, οι οποίες αθροιζόμενες υπερτερούν έναντι των δηλωθέντων εισοδημάτων του. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε για το έτος 2005 προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 65.546,33€ και για το έτος 2006 προσαύξηση περιουσίας ύψους 22.152,95€.

Ο έλεγχος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στη συνέχεια, αξιοποιώντας τα συγκεκριμένα ευρήματα, επέβαλε σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2523/97 πρόστιμα, τόσο στην χρήση 2005 όσο και στην χρήση 2006, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, για παρεχόμενες υπηρεσίες, χωρίς ωστόσο να δύναται ο προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών, ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου χωριστά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί υπ' αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Υπάρχει παραβίαση του νόμου και της νομολογίας των δικαστηρίων- Το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ερμηνεύθηκε εσφαλμένα- Η αναδρομική εφαρμογή του άρθρου είναι αντισυνταγματική. *Προς επίρρωση του ισχυρισμού του παραθέτει την υπ' αρ. 2828/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.*

β. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου έχει παραγραφεί.

γ. Η επιβολή του ΦΠΑ και του προστίμου Κ.Β.Σ. είναι παράνομη- Ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι επίδικες καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος αφορούν φορολογητέες πράξεις.

ε. Ο έλεγχος ήταν πλημμελής. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Δεν δόθηκε επαρκής χρόνος στον προσφεύγοντα για συγκέντρωση όλων των αποδεικτικών στοιχείων.

ζ. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιέχουν την απαιτούμενη σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

***Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης επιβολής του ΦΠΑ και του προστίμου Κ.Β.Σ., καθώς ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν φορολογητέες πράξεις***

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013): «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον

προσδιορισμό φόρου».

- **Επειδή** εν προκειμένω, η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή (άρθρο 145 Κ.Δ.Δ.) δεν απέδειξε (πρβλ. και ΣτΕ 494/2012, 76/2002, 3558/2000, 3559/2000, 3000/1997, 410/1997, 130/1995 κ.α.) ότι τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ποσά που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, ότι ήταν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προέρχονται από την άσκηση της αποδιδόμενης σ' αυτόν δραστηριότητας του ελευθέρου επαγγέλματος.
- **Επειδή**, στην από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., με αριθμό υπόθεσης ....., στην οποία στηρίζονται οι εκθέσεις ελέγχου καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης, δεν αναφέρεται κανένα συγκεκριμένο στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει αναμφισβήτητα η παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών του προσφεύγοντος σε οποιονδήποτε άλλον αγνώστων στοιχείων πελάτη, με τη λήψη αμοιβής και χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την επιβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Προϋπόθεση δε για την επιβολή του προστίμου στον προσφεύγοντα είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών, γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό. Αντ' αυτού ο έλεγχος προκειμένου να καταλογίσει σε βάρος του προσφεύγοντος το αναλογούν ΦΠΑ στηρίζεται σε πιθανολόγηση, συσχετίζοντας συμπερασματικά και όχι βάσει συγκεκριμένων στοιχείων τα ποσά που έχουν κατατεθεί στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, από τον ίδιο ή από τρίτους, με παροχές επαγγελματικών υπηρεσιών και με μόνο ουσιαστικό ισχυρισμό ότι ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή των καταθέσεων αυτών, αντιστρέφοντας έτσι το βάρος της απόδειξης.
- **Επειδή** η φορολογική αρχή στήριξε την κρίση της αποκλειστικά στο γεγονός της κατάθεσης χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Μόνη της όμως η κατάθεση χρηματικών ποσών δεν αποδεικνύει την καταβολή αμοιβής έναντι παρασχεθείσας υπηρεσίας, αλλά για τον σχηματισμό εμπειριστατωμένης τέτοιας κρίσης, απαιτείται λογική και τεκμηριωμένη συνεκτίμηση όλων των πραγματικών δεδομένων, από τα οποία να καταδεικνύεται η πραγματοποίηση συναλλαγών. Εν προκειμένω, εξάλλου όπως διατείνεται ο προσφεύγων, τα χρήματα των επίμαχων καταθέσεων δεν αφορούσαν σε αμοιβές για παρεχόμενες υπηρεσίες σε τρίτους στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματός του, αλλά σε άλλες δραστηριότητες για τις οποίες δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου και απόδοσης του αναλογούντος σε αυτό ΦΠΑ. Όφειλε, επομένως, η φορολογική αρχή να προβεί σε περαιτέρω διασταυρώσεις και επαληθεύσεις σχετικά με τις κινήσεις των επίμαχων λογαριασμών.
- **Επειδή**, το Β' τμήμα του ΣτΕ (886/2016 απόφαση), αποφάνθηκε σχετικά με το θέμα της επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. σε περίπτωση ελέγχου προσαύξησης περιουσίας από την φορολογική αρχή. Συγκεκριμένα, στο σκεπτικό της απόφασης αναφέρονται τα εξής:

«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 καρπός της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.».

- **Επειδή**, με βάση το ανωτέρω σκεπτικό, αν από τον έλεγχο διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, η οποία δεν θα δικαιολογηθεί ικανοποιητικά και επαρκώς από αυτόν ο οποίος και φέρει αποκλειστικά το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης της, λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2238/1994, χωρίς όμως το γεγονός αυτό από μόνο του να δημιουργεί υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων και απόδοσης του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας.
- **Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου θεωρείται ελλιπής και ανεπαρκής, με συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος να κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

- Επειδή, ο συγκεκριμένος λόγος κρίνεται βάσιμος, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων παρέλκει ως αλυσιτελής.

**Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**  
**ΤΗΝ ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ**  
**ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.**

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –**  
**ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων	€0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ**  
**ΤΜΗΜΑΤΟΣ 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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).