



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 27/01/2022

Αριθμός Απόφασης: 211

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 29.9.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, χονδρικό εμπόριο υποδημάτων, κατοίκου, επί της οδού αρ., με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

α. της υπ' αριθ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

β. της υπ' αριθ. /2021 πράξης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

γ. της υπ' αριθ. /2021 πράξης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

4. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.9.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, εμπόριο υποδημάτων, ενδυμάτων, κατοίκου, επί της οδού αρ., με 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 υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 62.728,58 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 31.364,29 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.693,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 106.785,89 ευρώ

-Με την υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 134.584,48 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 67.292,24 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 28.493,83 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 230.370,55 ευρώ

-Με την υπ' αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 138.817,70 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 69.408,85 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 29.414,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 237.641,17 ευρώ

Τα ως άνω προέκυψαν, κατόπιν μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών την εισαγωγή, χονδρικό εμπόριο υποδημάτων, και τον προσδιορισμό επί πλέον των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, άρθρου 21 παρ.1 ν.4172/2013, σύμφωνα με το παρακάτω σκεπτικό – πόρισμα του ελέγχου: <<Μετά την αξιολόγηση των προσκομισθέντων δικαιολογητικών - στοιχείων στο σύνολό τους, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε λογιστικές διαφορές.

Επιπλέον ο έλεγχος προχώρησε σε επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών που αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών και διαπιστώθηκε ότι οι πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών αφορούν στο μεγαλύτερο μέρος τους καταθέσεις από πελάτες της επιχείρησης του ελεγχόμενου. Λόγω όμως της τήρησης απλογραφικού συστήματος και της ανυπαρξίας εμπορικού προγράμματος όπου θα καταγραφόταν λεπτομερώς και ανά ημέρα οι κινήσεις των τραπεζών δεν κατέστη εφικτό από τον έλεγχο να ταυτοποιήσει τις πιστώσεις αυτές κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους. Έτσι έκανε δεκτό το σύνολο των πωλήσεων που δηλώθηκαν από τον ελεγχόμενο στο έντυπο Ε3 και το αφαίρεσε συνολικά από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων. Η διαφορά που προκύπτει είναι το ποσό που θεωρείται μη αιτιολογημένο και θα καταλογιστεί ως αποκρυβείσα φορολογητέα αξία από επιχειρηματική δραστηριότητα>>, ως εξής:

Χρήση	Πρωτογενείς Πιστώσεις Τραπεζικών Λογαριασμών	Πωλήσεις βάσει Ε3 και Βιβλίων	Διαφορά προς καταλογισμό
2015	1.235.868,14	1.045.781,52	190.086,62
2016	1.959.883,83	1.660.807,21	299.076,62
2017	1.808.137,58	1.499.653,80	308.483,78
	5.003.889,55	4.206.242,53	797.647,02

Σύμφωνα με τη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΕΦΟΜΕΠ, τα ως άνω ποσά, θεωρήθηκαν ως μη έκδοση/ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων και επεβλήθη επί αυτών ΦΠΑ και τα πρόστιμα που αναφέρει η περίπτωση 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Περαιτέρω, στη διάθεση του ελέγχου υπήρχε η με αρ. υποθ./2018 Έκθεση Ελέγχου – Πορισματική αναφορά του Δ' Τμήματος ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης

Ο έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ λαμβάνοντας υπόψη του και την πορισματική αυτή αναφορά, προέβη στις παρακάτω διαπιστώσεις:

<<Με βάσει τα παραπάνω και την πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. όπου αναφέρεται αυτολεξεί: «...ο ελεγχόμενος προέβη σε ανακριβή δήλωση (υποτιμολόγηση) της πράγματι

καταβληθείσας αξίας (συναλλακτικής – δασμολογητέας) κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων (υποδήματα, παντόφλες) από τη Λ.Δ. της Κίνας, με συνολικά είκοσι εννέα (29) Διασαφήσεις Εισαγωγής (IM-A) με την μέθοδο – τέχνασμα της προσκόμισης και επισύναψης ανακριβών ως προς της πράγματι εισαχθείσες ποσότητες κιβωτολογίων και αντίστοιχων ανακριβών ως προς την αξία τιμολογίων (υποτιμολόγηση) κατά παράβαση των άρθρων 29 και 32 του Καν. 2913/92, όπως ίσχυαν μέχρι 30.04.2016, των διατάξεων των άρθρων 70-72 του Καν.952/13, του άρθρου 127 του Καν. 2447/15, όπως ίσχυαν από 01.05.2016, σε συνδυασμό με τα άρθρα 26, 29 και 33 του Ν.2960/01 “Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας”, με σκοπό την αποφυγή καταβολής των πράγματι αναλογουσών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, προς ίδιο όφελος, με απώλεια εσόδων για το Ελληνικό Δημόσιο συνολικά 83.811,21 ευρώ, υποπίπτοντας στη παράβαση – αδίκημα της λαθρεμπορίας, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 142 παρ.2 και 155 παρ. 1β, 2θ του Ν.5960/01, το οποίο επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 42 παρ.1 και 5, 142 παρ. 2 και 5, 150, 157 και 160 παρ. 2 του Ν.2960/01. Η συνολική αξία CIF των διαφυγόντων την κατάσχεση εισαχθέντων εμπορευμάτων, για την επιβολή της ποινής της παρ.2 του άρθρου 160 του Ν.2960/01 ανέρχεται σε 226.950,22 ευρώ...».

6.1 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΕΛΕΓΧΟ

Από την πορισματική έκθεση της ΕΛ.Υ.Τ. και από τις πρωτογενείς κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών προκύπτει ανά έτος :

Χρήση	Α. Πρωτογενείς Πιστώσεις Τραπεζικών Λογαριασμών	Πωλήσεις Ελέγχου			Ε. Αποκρυσταλλισ Αξία από Διαφορά Πρωτογενών Πιστώσεων και Πωλήσεων Ελέγχου (Α-Δ)	ΣΤ. Σύνολο Αποκρυσταλλισ Φορολογητέας Ύλης (Γ+Ε)	Φ.Π.Α. Αποκρυσταλλισ Ύλης
		Β. Πωλήσεις βάσει Ε3 και Βιβλίων	Γ. Αποκρυσταλλισ Καθαρή Αξία από ΕΛ.Υ.Τ.	Δ. Συνολικές Πωλήσεις (Βάσει Ελέγχου) (Β+Γ)			
2015	1.235.868,14	1.045.781,52	33.444,33	1.079.225,85	156.642,29	190.086,62	43.719,92
2016	1.959.883,83	1.660.807,21	129.186,24	1.789.993,45	169.890,38	299.076,62	70.486,53
2017	1.808.137,58	1.499.653,80	64.319,65	1.563.973,45	244.164,13	308.483,78	74.036,10
	5.003.889,55	4.206.242,53	226.950,22	4.433.192,75	570.696,80	797.647,02	188.242,55

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος λόγος: Μη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων

<<Α) Όσον αφορά στη διαφορά προς καταλογισμό που προκύπτει από τη φερόμενη διαφορά ανάμεσα στις πρωτογενείς πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών και στις πωλήσεις βάσει Ε3 και βιβλίων (βλ. και σ. 3-4 του παρόντος ιστορικού).Η επιχείρησή μου δραστηριοποιείται για πολλά χρόνια και είναι κερδοφόρα. Ως εκ τούτου, είναι λογικό να έχει μείνει ως απόθεμα ένα τέτοιο ποσό (διαφορά προς καταλογισμό) στον τραπεζικό λογαριασμό. Επιπλέον, κάποιες καταθέσεις στον λογαριασμό μου δεν αφορούν συναλλαγές που αντιστοιχούν χρονικά στα ελεγχόμενα έτη 2015, 2016, 2017, αλλά συναλλαγές που έλαβαν χώρα σε προγενέστερες περιόδους. Μάλιστα, δεν πραγματοποιήθηκε από μέρους της φορολογικής Διοίκησης αντιστοιχία των επίμαχων καταθέσεων με τιμολόγια, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η διαφορά ανάμεσα στις πρωτογενείς πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών και στις πωλήσεις βάσει Ε3 και Βιβλίων είναι δικαιολογημένη.

Όπως προκύπτει η ανακύψασα διαφορά είναι απολύτως αιτιολογημένη και ως εκ

τούτου η παραδοχή ότι το ποσό της διαφοράς θα καταλογιστεί ως αποκρυβείσα φορολογητέα αξία από επιχειρηματική δραστηριότητα δέον να κριθεί ως αναπόδεικτη και ανυπόστατη. Καθής στιγμής μάλιστα πρόκειται για ένα υπέρογκο επιβληθέν σε βάρος μου ποσό, το οποίο έγκειται στα 316.800,58 ευρώ, η Διοίκηση θα έπρεπε να τεκμηριώνει με ακόμη μεγαλύτερη ακρίβεια τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων, και να μην στηρίζεται σε έωλα επιχειρήματα και εικασίες. Εξάλλου, η Διοίκηση είναι αυτή που φέρει το βάρος απόδειξης, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια του παρόντος.

Β) Όσον αφορά στις παραδοχές της πορισματικής έκθεσης της ΕΛ.Υ.Τ. (βλ. και σ. 4-5 του παρόντος ιστορικού)

.....>>

2ος λόγος: Επειδή το βάρος απόδειξης της τέλεσης το φέρει το φέρει η Διοίκηση - Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας (6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ).

3ος λόγος: Η προσβαλλόμενη πάσχει από ελλιπή και πλημμελή αιτιολογία.

<<.....

Α) Όσον αφορά στη διαφορά προς καταλογισμό που προκύπτει από τη φερόμενη διαφορά ανάμεσα στις πρωτογενείς πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών και στις πωλήσεις βάσει Ε3 και βιβλίων (βλ. και σ. 3-4 του παρόντος ιστορικού).....

Β) Όσον αφορά στα πορίσματα του ελέγχου της ΕΛ.Υ.Τ.:.....>>

4ος λόγος: Επειδή οι προσβαλλόμενες παραβιάζουν την αρχή της χρηστής διοίκησης, την αρχή της διαφάνειας και την αρχή προστασίας δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

5ος λόγος: Παραβίαση της αρχής «nebisinidem», καθώς η επιβολή του πολλαπλού τέλους φέρει στοιχεία ποινικής κύρωσης

* * * * *

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ΚΦΔ «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» καθώς επίσης με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο». Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή στην παρ. 2 ζ' του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (Έκθεση Ελέγχου) ορίζεται ότι: «στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η Σελίδα καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου που συνιστά και την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δυνατότητα ελέγχου της πράξης τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το Δικαστήριο. Τυχόν δε από τον φορολογικό έλεγχο εξαγωγή συμπερασμάτων από γενικά και αόριστα στοιχεία που δεν επισημαίνουν θετικά και συγκεκριμένα στοιχεία στα οποία δύναται να θεμελιωθεί αντικειμενικά η κρίση της φορολογικής αρχής, παραβιάζουν τη συνταγματικά επιβεβλημένη υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την έκδοση αιτιολογημένων πράξεων και ως εκ τούτου καθιστούν αυτές νομικώς πλημμελείς και άκυρες (ΣτΕ 1542/2016, 565/2008, 2054/1995 κ.α.).

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 1895/2018,σκέψη 9:

.....

9. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση έγιναν δεκτά και κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σκέψεις 7, 10, 11, 12, 23 και 24): “7. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1), 13 (παρ. 1, 2 και 3) και 30 (παρ. 4) του Κ.Β.Σ. και του άρθρου 5 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 (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 11, 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, 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. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 886/2016, σκέψη 7:

.....
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.

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 3261-3262/94 Τμήμα Β΄, αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάσει αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011). Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, ο έλεγχος κατέληξε στο προσδιορισμό εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που προβλέπει η διάταξη της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/12, λαμβάνοντας τη θετική διαφορά μεταξύ των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της φορολογίας εισοδήματος (πιστώσεις –έσοδα) και περαιτέρω θεώρησε ως μη έκδοση φορολογικών στοιχείων τις διαφορές αυτές, επιβάλλοντας επί αυτών ΦΠΑ και πρόστιμα του άρθρου 58^Α περ.1 (μη έκδοσης), επειδή, όπως αναφέρει, δεν κατάφερε να ταυτοποιήσει τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών, λόγω της μη τήρησης διπλογραφικού συστήματος ή ανυπαρξίας εμπορικού προγράμματος από την επιχείρηση του προσφεύγοντα, ενώ ισχυρίζεται γενικά, ότι το μεγαλύτερο μέρος αυτών (των

πιστώσεων) αφορούν καταθέσεις από πελάτες της, δηλαδή χονδρικές πωλήσεις της με τιμολόγια.

Επειδή, και αν ακόμα το σκεπτικό του ελέγχου να προσδιορίσει το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ.1 του άρθρου 21 ν.4172/2013, όπως προαναφέρθηκε, δηλαδή ακαθάριστα έσοδα δηλώσεων Ε3 μείον τραπεζικές πιστώσεις, θεωρηθεί παραδεκτό, θα έπρεπε στις δηλωθείσες πωλήσεις βάσει των Ε3 να προσθέσει και τον αναλογούντα ΦΠΑ, διότι η κατάθεση στην Τράπεζα εκ μέρους του πελάτη αφορά την καθαρή αξία του τιμολογίου πλέον του ΦΠΑ που επιβάρυνε αυτόν.

Επειδή, από την έρευνα, που διενεργήσαμε στα υποσυστήματα της ΓΓΠΣ της ΑΑΔΕ (elenxis, taxis, κλπ), τα υποβληθέντα από τον προσφεύγοντα έντυπα Ε3 (καταστάσεις οικονομικών στοιχείων) στη φορολογία εισοδήματος και τα δεδομένα των υποβληθέντων στην ΓΓΠΣ καταστάσεων εσόδων και εξόδων αντισυμβαλλόμενων, προκύπτει, ότι, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα διενεργεί κατά 99% περίπου χονδρικές πωλήσεις (φορ. έτος 2015 σύνολο ΑΕ 1.045.781,52 ευρώ, χονδρικές 1.037.636,98 ευρώ (99,22%), φορ. έτος 2016 σύνολο ΑΕ 1.660.807,21 ευρώ, χονδρικές 1.654.602,62 ευρώ (99,62%), ενώ για το φορολογικό έτος 2017 δεν προκύπτουν χωριστά οι χονδρικές πωλήσεις στο Ε3).

Επειδή, ο έλεγχος και η ταυτοποίηση των στοιχείων αυτών που καταθέτουν χρήματα στους λογαριασμούς, μπορεί να διενεργηθεί με έλεγχο των ονομάτων από τα τιμολόγια πώλησης του προσφεύγοντα και τις καταστάσεις εσόδων και εξόδων αντισυμβαλλόμενων, αν πρόκειται δηλαδή τουλάχιστον για πελάτες του και περαιτέρω εφόσον είναι εφικτό η συναλλακτική δραστηριότητα(αξίες, ποσότητες κλπ).

Επειδή, από τους πίνακες των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών, που παρατίθενται στην έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν πιστώσεις ονομαστικές, πιστώσεις με την ένδειξη «κατάθεση», «καταθέσεις σε ΚΑΣ», με την ένδειξη πχ. «.....», «κωδ:.....», κλπ.).

Επειδή, από τις πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών, ενδεχομένως να προκύπτει στοιχειοθετημένη και όχι συμπερασματική μη έκδοση φορολογικών στοιχείων προς πελάτες του προσφεύγοντα.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζουν οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν παρέχει σαφή αιτιολογία, καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της γεγονότα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν διενεργήθηκαν επαρκείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες να τεκμηριώνουν με σαφήνεια και πληρότητα ότι οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο διαφορές ακαθάριστων εσόδων (πιστώσεις μείον δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα), και περαιτέρω καθαρών κερδών, αφορούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και όχι ενδεχόμενη προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου.

Επειδή, για τους παραπάνω λόγους οι προσβαλλόμενες πράξεις, πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους, βάσει των προβλεπόμενων στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013 και ο έλεγχος να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη και τα παραπάνω λεχθέντα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που

αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της από 29.9.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και την επανάληψη της διαδικασίας ελέγχου, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, με την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

α. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

β. της υπ' αριθ./2021 πράξης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

γ. της υπ' αριθ./2021 πράξης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜ.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.