



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28.02.2024
Αριθμός απόφασης: 536

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 85.713,74 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 42.856,87 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16.668,51 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 145.239,12 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 722,95 €, καθώς διαπιστώθηκε ότι κατά την ανωτέρω περίοδο εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 6.291,19 € πλέον Φ.Π.Α. 1.445,90 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, 15 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ..

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με έδρα στην Αθήνα και αντικείμενο εργασιών η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01.01.2017 - 31.12.2017), τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα η με αριθμό Εντολή Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2017. Η παραπάνω αναφερόμενη εντολή ελέγχου εκδόθηκε λόγω αρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. συνεπεία της αποστολής χρηματικών εμβασμάτων στο εξωτερικό, συνολικού ύψους άνω των 200.000,00 €, σε τουλάχιστον ένα έτος από το 2015 και μετά, βάσει της υποπερίπτωσης δδ του εδαφίου β της παραγράφου Ι της Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκειμένου να διερευνηθεί μέσω του φορολογικού ελέγχου εάν υφίσταται αδικαιολόγητα προσαύξηση περιουσίας.

Κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος με τις γενικές διατάξεις, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, δαπάνες ύψους 176.233,20 €, καθώς επίσης και εικονικά φορολογικά στοιχεία, ύψους 19.248,00 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές, που ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση, ενώ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, διαπίστωσε ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων,

συνολικής καθαρής αξίας 6.291,19 €. Κατόπιν των ανωτέρω, τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, βάσει γενικών διατάξεων, ως εξής:

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	450.105,15
Μείον δαπάνες βάσει βιβλίων	87.397,41
Μείον κόστος πωληθέντων	363.962,40
Διαφορά	-1.254,66
Πλέον λογιστικές διαφορές αναμόρφωσης δήλωσης	8.565,47
Καθαρό αποτέλεσμα βάσει δήλωσης	7.310,81
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	195.481,20
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα λόγω ανακριβούς έκδοσης στοιχείων	6.291,19
Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου με τις γενικές διατάξεις	209.083,20

Επιπλέον, από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στο υπό κρίση έτος, προέκυψε για τον προσφεύγοντα εισόδημα που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία (άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013) ύψους 6.550,40 €.

Συνεπώς, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, με τις γενικές διατάξεις, ανέρχεται στο ποσό των 215.633,93 €, ήτοι καθαρά κέρδη/εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα 209.083,20 € πλέον εισόδημα που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία 6.550,40 € πλέον τόκοι ημεδαπής προέλευσης 0,33 €.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

α) τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), σύμφωνα με τις οποίες «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»,

β) ότι την ελεγχόμενη περίοδο το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών,

γ) ότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2020, η οποία διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ έγγραφο – αποστολή φακέλου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.), έλαβε το χρονικό διάστημα από 01.01.2017 έως 31.12.2017, δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, από την επιχείρηση, καθαρής αξίας 19.248,00 € (πλέον Φ.Π.Α. 4.619,52€),

προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, παράλληλα με τον προσδιορισμό του με τις γενικές φορολογικές διατάξεις όπως αυτές ίσχυαν στο ελεγχόμενο έτος και με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας.

Ο έλεγχος, μετά από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προέκυψαν βάσει των γενικών διατάξεων και της έμμεσης τεχνικής, έλαβε ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, για το φορολογικό έτος 2017 το μεγαλύτερο, ήτοι το προσδιορισθέν βάσει των γενικών διατάξεων, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Φορολογική περίοδος	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα Βάσει Δήλωσης	Συνολικό Καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Συνολικό Καθαρό Οικογενειακό Φορολογητέο Εισόδημα Έλεγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψιν Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
1/1 - 31/12/2017	7.311,14	215.633,93	95.800,58	215.633,93

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, με συνημμένο τον υπ' αριθ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, τον υπ' αριθ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, και την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ για την ανωτέρω περίοδο, που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός είκοσι ημερών (20) από την κοινοποίησή τους. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε στον έλεγχο το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. - έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας:

- Ο έλεγχος κρίνει τις δικές του συναλλαγές ως εικονικές χωρίς να επικαλείται περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, αλλά θεμελιώνει την υπαιτιότητά του στο γεγονός πως ως αποδεικτικό εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων προσκόμισε αντίγραφα παραστατικών αποστολής εμβασμάτων από την τράπεζα, ενώ ο ίδιος δεν είχε τραπεζικό λογαριασμό στην εν λόγω τράπεζα. Ωστόσο, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι λόγω άγνοιας εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια με μετρητά, τα οποία στη συνέχεια η εκδότρια εταιρεία κατέθεσε στον λογαριασμό της στην τράπεζα

- Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει την ύπαρξη δόλου από μέρους του για αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου.

- Ως προς την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην πραγματικότητα πρόκειται για καταθέσεις πελατών της επιχείρησής του, που αφορούν είτε σε εξόφληση είτε σε προπληρωμή των αντίστοιχων τιμολογίων έπειτα από μεταξύ τους συνεννόηση. Επί της ουσίας οι διαφορές που παρατηρούνται είτε στις ημερομηνίες των καταθέσεων σε σύγκριση με αυτές των τιμολογίων, είτε στα ποσά των καταθέσεων, προκύπτουν διότι τις περισσότερες φορές τα τιμολόγια δεν εξοφλούνται αυθημερόν ούτε εφάπαξ. Το γεγονός ότι ένα τιμολόγιο εκδίδεται σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία, δεν συνεπάγεται την εξόφλησή του επί της ίδιας μέρας. Η διαφορά επομένως που εντοπίζεται ανάμεσα στις καταθέσεις και στα αναγραφόμενα ποσά των τιμολογίων, αφορά αυτές τις περιπτώσεις. Δεν προβλέπεται πουθενά

η αυθημερόν εξόφληση ενός τιμολογίου, ούτε απαγορεύεται η τμηματική του εξόφληση βάσει νόμου.

- Στις εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν αποτυπώνονται κανενός είδους ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις.

2. Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης και έκδοσης εικονικών τιμολογίων, φέρει η Διοίκηση – Ένα ζωτικής σημασίας στοιχείο, το οποίο συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ανακριβή μία συναλλαγή είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση φοροδιαφυγής.

3. Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας.

4. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την

τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο [...].».

Επειδή, εν προκειμένω, στην ενότητα «Έλεγχος για πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία» της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., ως προς τα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, καθαρής αξίας 19.248,00 € (πλέον Φ.Π.Α. 4.619,52€), που έλαβε ο προσφεύγων στο έτος 2017, αναφέρονται τα εξής:

« [...]

- Τα σχετικά τιμολόγια προσκομίστηκαν στον έλεγχο με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα του ελεγχόμενου και προς τούτο συντάχθηκε η με αρ..... έκθεση κατάσχεσης.

- Για κανένα από τα τιμολόγια δεν προκύπτει από τα παραστατικά μεταφορά εμπορευμάτων, ούτε προσκομίστηκε άλλο σχετικό στοιχείο μεταφοράς.

Από την από έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) για τα έτη 2017, 2018 και 2020 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που λάβαμε με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο - αποστολή φακέλου υπόθεσης του 1^{ου} ΕΚΛΕ Αττικής (αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ:), προκύπτει ότι το σύνολο των στοιχείων έκδοσης της κ. για όλο το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 01/01/2017-31/12/2017 είναι εικονικά στο σύνολό τους, συμπεριλαμβανομένων των ως άνω στοιχείων προς τον ελεγχόμενο,

Επιπλέον, στη σελίδα 10 της ως άνω έκθεσης αναγράφεται:

«Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, δεν αποδείχτηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εισήγαγε και διέθεσε στην κατανάλωση οποιαδήποτε εμπορεύματα διότι ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν **συναλλακτικώς ανύπαρκτη**, αφού δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ούτε τα χρήματα στους τραπεζικούς της λογαριασμούς ώστε να μπορεί να αγοράζει και να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στις λήπτριες επιχειρήσεις και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.»

Συγκεκριμένα, στο με αριθ. έγγραφο αποστολής φακέλου υπόθεσης με συνημμένο το από Δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναγράφεται: Από

έλεγχο που διενήργησε η υπηρεσία μας στην οντότητα με κύρια δραστηριότητα, με έδρα επί της οδού αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, διαπιστώθηκε όπως αναλυτικά αναφέρεται στην Έκθεση Μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4987/2022 και Ν.4308/2014, και η οποία επισυνάπτεται σε ηλεκτρονική μορφή σε οπτικό δίσκο, ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

πλήθος στοιχείων	καθ.αξία στοιχείων	ΦΠΑ	φορολογικό έτος
2	19.248,00	4.619,52	2017
0	0,00	0,00	2018

Κατά παράβαση των άρ.1,2,8 του Ν.4308/14, των άρ.55Α και 66 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την είναι και η ελεγχόμενη οντότητα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών και ειδικότερα ως κατωτέρω:

πλήθος στοιχείων	καθ.αξία στοιχείων	ΦΠΑ	φορολογικό έτος
2	19.248,00	4.619,52	2017
0	0,00	0,00	2018

[...]»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέτασης υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του και συγκεκριμένα στις αγορές εμπορευμάτων του έτους 2017, τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 19.248,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.619,52 €, εκδόσεως της επιχείρησης

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α. 24%
.....			9.204,00 €	2.208,96 €
.....			10.044,00 €	2.410,56 €

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έκρινε τις ανωτέρω συναλλαγές ως εικονικές, χωρίς να επικαλείται περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, αλλά βασιζόμενος μόνο στο γεγονός πως ως αποδεικτικό εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων προσκόμισε αντίγραφα παραστατικών αποστολής εμβασμάτων από την τράπεζα, ενώ ο ίδιος δεν είχε τραπεζικό λογαριασμό στην εν λόγω τράπεζα. Ωστόσο, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι λόγω άγνοιας εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια με μετρητά, τα οποία στη συνέχεια η εκδότρια εταιρεία κατέθεσε στον λογαριασμό της στην τράπεζα και ότι δεν υπήρξε δόλος από μέρους του. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης και έκδοσης εικονικών τιμολογίων, φέρει η Διοίκηση και ότι ένα ζωτικής σημασίας στοιχείο, το οποίο συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να χαρακτηριστεί ως ανακριβή μία συναλλαγή είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση φοροδιαφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του

επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

«Ως αποδεικτικό εξόφλησης των ως άνω τιμολογίων ο ελεγχόμενος προσκόμισε αντίγραφα παραστατικών αποστολής εμβασμάτων από τράπεζα, στα οποία αναγράφεται ως αποδέκτης των ποσών η, αλλά δεν αναγράφεται αποστολέας των ποσών, ούτε αριθμός τραπεζικού λογαριασμού αποστολέα, ενώ επιπλέον ο ελεγχόμενος δεν διαθέτει, κατά το ελεγχόμενο έτος 2017, τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα, συνεπώς τα τιμολόγια δεν έχουν εξοφληθεί τραπεζικά από τον ελεγχόμενο.

Στην περιγραφή των αγαθών δεν αναγράφεται κάποιος κωδικός εμπορεύματος αλλά είναι γενική (μποτάκι γυναικείο, παντόφλες γυναικείες, σπορτέξ).

Δεν υπάρχει υπογραφή στο πεδίο «υπογραφή» του εκδότη, ούτε του παραλήπτη.»

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης της εν λόγω συναλλαγής, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της με αριθ. προσβαλλόμενης πράξης, πάσχει από πλημμελή αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2020, η οποία διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ έγγραφο – αποστολή φακέλου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ....., καθώς και στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης με την κρινόμενη προσφυγή πράξης, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην πραγματικότητα πρόκειται για καταθέσεις πελατών της επιχείρησής του, που αφορούν είτε σε εξόφληση είτε σε προπληρωμή των αντίστοιχων τιμολογίων έπειτα από μεταξύ τους συνεννόηση. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι οι διαφορές που παρατηρούνται είτε στις ημερομηνίες των καταθέσεων σε σύγκριση με αυτές των τιμολογίων, είτε στα ποσά των καταθέσεων, προκύπτουν διότι τις περισσότερες φορές τα τιμολόγια δεν εξοφλούνται αυθημερόν ούτε εφάπαξ, αφού το γεγονός ότι ένα τιμολόγιο εκδίδεται σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία, δεν συνεπάγεται την εξόφλησή του επί της ίδιας μέρας. Δεν υφίσταται επομένως παράβαση ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων από μέρους του. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι στις εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν αποτυπώνονται κανενός είδους ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, αναφορικά με τις ονομαστικές πιστώσεις στον υπ' αριθ. λογαριασμό που ο προσφεύγων τηρεί στην τράπεζα, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των ονομάτων που αναγραφόταν στις πιστώσεις με τα ονόματα που βρέθηκαν καταχωρημένα στο βιβλίο εσόδων τη συγκεκριμένη ημερομηνία ή μία ημέρα νωρίτερα. Με τη σύγκριση αυτή, ελέγχθηκε αν για κάθε πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης προς τον συγκεκριμένο πελάτη την ίδια ή την αμέσως προηγούμενη ημέρα, ενώ τυχόν λοιπά τιμολόγια που έχουν εκδοθεί προς τον ίδιο πελάτη ταυτοποιήθηκαν με άλλες πιστώσεις. Ύστερα από τα ανωτέρω, οι πιστώσεις οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως περιπτώσεις ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ότι αποτελούν πληρωμή άλλου τιμολογίου, εκδοθέντος κατά τη διάρκεια του έτους. Επιπροσθέτως, από τα συμπληρωμένα ερωτηματολόγια που προσκόμισε ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά του, δεν προέκυψαν ούτε απαιτήσεις από πελάτες από το προηγούμενο έτος, ούτε υποχρεώσεις από προκαταβολές πελατών για παραστατικά που θα εκδοθούν στο επόμενο έτος. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις επαρκώς αιτιολογημένες.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, επικαλείται παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας, του τεκμηρίου αθωότητας και της αρχής της αναλογικότητας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 4, 5 και 25 του Συντάγματος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και στη συνημμένη, ως αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με ημερομηνία θεώρησης (αριθ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	16.070,00	215.633,93	215.633,93	199.563,93
Πιστωτικό ποσό φόρου				85.713,74
Χρεωστικό ποσό φόρου	1.839,97	87.553,71	87.553,71	
Προκαταβολή φόρου	3.535,33	3.535,33	3.535,33	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ		42.856,87	42.856,87	42.856,87
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	89,54	16.758,05	16.758,05	16.668,51
Τέλος επιτηδεύματος	900,00	900,00	900,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.619,80	1.619,80	1.619,80	0,00
Σύνολο για καταβολή	7.984,64	153.223,76	153.223,76	145.239,12

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Καταλογιζόμενο ποσό: 722,95 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.