



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1555

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332239

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

- α) της υπ' αρ.2024 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023,
- β) της υπ' αρ.2024 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12
- γ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018
- δ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019
- ε) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018
- στ) της υπ' αριθ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης και συγκεκριμένα στο με αρ. πρωτ./06.11.2023 αίτημα παροχής διευκρινήσεων άρθρου 14 ν.4987/2022, σχετικά με την πηγή και την αιτία προέλευσης 191 περιπτώσεων καταθέσεων μετρητών στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, η οποία ως διαδικαστική παράβαση της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 επισύρει τις κυρώσεις της περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου.

Με την υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 333,46€ για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, λόγω:

α. Ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (απόδειξης λιανικής πώλησης) σε συνολικά είκοσι (20) περιπτώσεις για πωληθέντα εμπορεύματα συνολικής αποκρυβείας αξίας 100,00€ (καθαράς αξίας 80,65€ πλέον Φ.Π.Α. 19,35€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (ύψος προστίμου $19,35 \cdot 50\% = 9,68\text{€}$).

β. Μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (απόδειξης λιανικής πώλησης) σε συνολικά είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις για πωληθέντα εμπορεύματα συνολικής αποκρυβείας αξίας 3.345,78€ (καθαράς αξίας 2.698,21€ πλέον Φ.Π.Α. 647,57€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58α παρ. 1 του Ν. 4987/2022 (ύψος προστίμου $647,57 \cdot 50\% = 323,79\text{€}$).

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 11.200,42€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022, λόγω ανακρίβειας 5.600,21€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 950,08€, ήτοι συνολικό ποσό 17.750,71€, κατόπιν:

α) προσδιορισμού της φορολογικής ζημίας της επιχείρησής του στο ποσό των 49.713,78€ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 51.671,84€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα ποσού 900,00€ που εισπράχθηκε ως επιδότηση απασχόλησης από τον Ο.Α.Ε.Δ. και δεν είχε καταχωρηθεί στα βιβλία καθώς και αποκρυβείας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 1.058,07€

β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας συνολικού ύψους 34.215,49€, η οποία φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33%, βάσει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 ν. 4172/2013.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 19.571,14€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022, λόγω ανακρίβειας 9.785,57€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.774,03€, ήτοι συνολικό ποσό 32.130,74€, κατόπιν:

α) προσδιορισμού της φορολογικής ζημίας της επιχείρησής του στο ποσό των 47.401,23€ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 49.577,02€, λόγω προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα αποκρυβείας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 1.720,79€ και λογιστικών διαφορών ύψους 455,00€.

β) διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας συνολικού ύψους 59.306,49€, η οποία φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 33% βάσει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 ν. 4172/2013.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 89,43€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 104,28€, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 1.058,07€ και του αναλογούντος Φ.Π.Α. ύψους 253,95€ στον φόρο εκροών αντίστοιχα.

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 100,06€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 373,32€, κατόπιν α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ύψους 1.720,80€ και του αναλογούντος Φ.Π.Α. ύψους 412,98€ στον φόρο εκροών αντίστοιχα και β) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2023 εκθέσεων ελέγχου 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) – Ν.4987/2022, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./22.03.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης,

1. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος του προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τα άρθρα 39 Ν. 4987/2022 και 21 παρ. 1 Ν. 4987/2022 ποσού 34.215,49€ κατά το φορολογικό έτος 2018 και 59.306,49€ κατά το φορολογικό έτος 2019. Η καταλογιζόμενη προσαύξηση περιουσίας συνιστά ταμειακή διευκόλυνση (άτυπο δάνειο – άτυπη δωρεά χρημάτων) από τους γονείς του και
2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν συνυπολογίζει τα δηλωθέντα εισοδήματα της συζύγου του.
3. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν συνυπολογίζει ταμειακή διευκόλυνση – άτοκο δάνειο του κουμπάρου και προσωπικού του φίλου,, συνολικού ύψους 4.000,00€
4. Εσφαλμένος καταλογισμός των παραβάσεων περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από έλλειψη αιτιολογίας και τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.

6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της φοροδοτικής ικανότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».*

Επειδή στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή στο άρθρο 29§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιοσδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να

συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

....7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 08. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

«.....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..... Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

Επειδή σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ:

«.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η

παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....».

Επειδή από την ισχύουσα νομοθεσία και νομολογία καθίσταται σαφές ότι οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς δύνανται να οδηγήσουν στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση ανακρίβειας της δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις απαραίτητες πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων

ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η αρμόδια φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, δυνάμει της με αρ./2013 εντολής του Προϊσταμένου της, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στο πλαίσιο των οποίων προέβη, μεταξύ άλλων, σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και επεξεργασία των λογαριασμών του, με σκοπό τον προσδιορισμό των πρωτογενών πιστώσεων σε αυτούς. Στο στάδιο προσδιορισμού των πρωτογενών πιστώσεων, εξαιρέθηκαν αυτές που αφορούσαν μεταφορές μεταξύ δικών του λογαριασμών, καθώς και οι πρωτογενείς πιστώσεις στον με αρ. λογαριασμό, του οποίου πραγματικός δικαιούχος ήταν ο πατέρας του.

Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τον πίνακα 10 στην σελίδα 36 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των πρωτογενών πιστώσεων έλαβε υπόψη ανά έτος: α) τις καταθέσεις μετρητών στον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό, β) τις συναλλαγές μέσω POS, γ) τις αντικαταβολές χρημάτων, δ) τις ονομαστικές πιστώσεις, ε) τις μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων στ) τις λιανικές πωλήσεις με κατάθεση σε λογαριασμό ζ) τις πωλήσεις σε επιτηδευματίες -επιδότηση ΟΑΕΔ και η) τις λοιπές πιστώσεις (ΟΓΑ, επιδόματα). Το άθροισμα όλων των παραπάνω (434.714,98€), μειωμένο με την διαπιστωθείσα φορολογητέα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα (3.445,78€) και τις αναλήψεις μετρητών (27.663,00€)- βάσει της παραδοχής ότι μπορεί να επανακατατέθηκαν, το συνέκρινε με το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων (306.124,22€) και των λοιπών δηλωθέντων εσόδων (3.960,00€) του προσφεύγοντος, καταλήγοντας στην διαπίστωση, δεδομένης της μη ανταπόκρισής του στο με αρ. πρωτ./06.11.2023 αίτημα της φορολογικής αρχής να προσδιορίσει την πηγή και την αιτία των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ότι η αρνητική διαφορά των 93.521,98€ (34.215,49 το 2018 και 59.306,49€ το 2019) συνιστά προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 39 του Ν, 4987/22022 και 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι τα ποσά που κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. GR..... τραπεζικό του λογαριασμό δεν συνιστούν προσαύξηση της περιουσίας του, αλλά προήλθαν από άτυπο δάνειο-άτυπη δωρεά των γονέων του. Ειδικότερα, αναφέρει ότι κατά τα

ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 οι γονείς του συνέδραμαν οικονομικά, παρέχοντας του μετρητά, προκειμένου να προβαίνει στην κάλυψη των τρεχουσών υποχρεώσεων της ατομικής του επιχείρησης. Ο πατέρας του βρισκόταν κατά τα ελεγχόμενα έτη σχεδόν σε καθημερινή βάση στο κατάστημα και βοηθούσε με όλες του τις δυνάμεις στη λειτουργία της επιχείρησης. Όταν ανέκυπταν ποσά προς καταβολή για την επιχείρηση και ο προσφεύγων δεν διέθετε την απαραίτητη ρευστότητα, οι γονείς του παρείχαν στον ίδιο σε μετρητά τα απαιτούμενα χρηματικά ποσά, τα οποία και κατέθετε ο ίδιος στον επαγγελματικό του τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Eurobank με αρ. Στη συνέχεια άμεσα προέβαινε σε πληρωμές των τρεχουσών υποχρεώσεων της επιχείρησης (προμηθευτές, φόροι, ασφαλιστικές εισφορές, μισθοδοσία κ.λπ. Με τη βελτίωση των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησής του θα επεδίωκε ασφαλώς την επιστροφή των εν λόγω ποσών στους γονείς του, γεγονός το οποίο, δυστυχώς, δεν κατέστη εφικτό έως σήμερα.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (Ν. Δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το Ν. 2961/2001, ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1, ότι: «1. *Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».....*

Στο άρθρο 34- Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι: «1. *Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο. 2. Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α) 3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1. Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής. Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους»,*

Στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιοσδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται, στο άρθρο 39, ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 Ν. 2961/2001 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή ή δωρεά χρηματικού ποσού η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο. Για την έναρξη και την λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του Α.Κ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 Α.Κ., η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική σύμβαση με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δωρητής) μεταβιβάζει στον άλλο (δωρεοδόχο) αντικείμενο περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα. Επιπλέον είναι σύμβαση υποσχετική και εκποιητική.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 361 του Α.Κ. κατ' εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του πρώτου.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 43/2006, είναι επιτρεπτή η απόδειξη με τη συναγωγή τεκμηρίων, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για άτυπη δωρεά μεταξύ των προσώπων που συνδέονται με συγγενικό δεσμό, όπως εν προκειμένω.

Επειδή, δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέφει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

Επειδή, για να αναγνωρισθεί σύμβαση δανείου μεταξύ ιδιωτών για φορολογικούς σκοπούς πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Το δάνειο να είναι πραγματικό,

β) ο σκοπός του δανείου να έχει άμεση σχέση με το προς κάλυψη τεκμήριο, γ) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και δ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Η σύμβαση δανείου μεταξύ ιδιώτη και επαγγελματία παράγει τις ακόλουθες φορολογικές υποχρεώσεις:

α) Υποχρέωση χαρτοσήμανσής της στην αρμόδια Δ. Ο. Υ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 5γ, 15 παρ. 1α, 13παρ. 1α, του Κώδικα Χαρτοσήμου.

β) Υποχρέωση υποβολής δήλωσης τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών βάσει του άρθρου 8 παρ. 16 ν. 1882/1990.

Επειδή, η χορήγηση δανείου συνιστά δαπάνη του άρθρου 32 ν. 4172/2013 για τον δανειστή που συμπληρώνεται υποχρεωτικά στην υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους καταβολής του δανείου.

Επειδή, από τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. δεν προκύπτει η εκπλήρωση καμίας από τις ανωτέρω υποχρεώσεις. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται γενικά και αόριστα ότι έλαβε άτυπο δάνειο-άτυπη δωρεά χρημάτων από τους γονείς του, χωρίς να προσδιορίζει το ύψος αυτών, τις χρονολογίες που αυτές έλαβαν χώρα και χωρίς να τις αποδεικνύει με κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία (όπως ενδεικτικά μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς του γονέα του σε δικό του λογαριασμό συναφθέν συμφωνητικό με βεβαία χρονολογία κ.ο.κ.)

Επειδή, ακολούθως, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα ότι δεν λήφθηκαν υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα της συζύγου του κατά τα ελεγχόμενα έτη, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύει ότι τα ποσά που αναλήφθηκαν από τον τραπεζικό της λογαριασμό δεν διατέθηκαν για την κάλυψη οικογενειακών και προσωπικών δαπανών, αλλά δόθηκαν στον προσφεύγοντα, προκειμένου να καλυφθούν οι τρέχουσες ανάγκες της επιχείρησής του. Τα ποσά που αναλήφθηκαν από τον τραπεζικό λογαριασμό της συζύγου του προσφεύγοντος δεν συμπίπτουν, σε καμία περίπτωση, με τα ποσά των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Σημειώνεται δε ότι ο προσφεύγων με το υπόμνημα που κατέθεσε στην φορολογική αρχή προέβαλε έτερο ισχυρισμό, σύμφωνα με τον οποίο: «2. *συνολικό ποσό 11.180,00 ευρώ εκ των άνω καταθέσεων προέρχεται από επαναλαμβανόμενες εντός της άνω διετίας σταδιακές καταβολές - παραδόσεις μετρητών μερικότερων ποσών από τη σύζυγο μου σε μένα, η οποία αναλάμβανε τα εν λόγω ποσά από τον με αριθμό IBAN:λογαριασμό (ο οποίος προηγούμενως πιστωνόταν με μεταφορές των ποσών από τον άνω με αριθ. IBAN: λογαριασμό μου), τα οποία ακολούθως μου τα παρέδιδε και εγώ στη συνέχεια τα επανακατέθετα*

στον άνω λογαριασμό μου, τούτο δε είναι άμεσα διαπιστώσιμο από απλή επισκόπηση των σχετικών κινήσεων, αφού υπάρχει απόλυτη αντιστοιχία ως προς τους χρόνους τέλεσης των συναλλαγών και των ποσών αυτών, ήτοι αρχικά πίστωσης - μεταφοράς στον άνω λογαριασμό της, ακολούθως ανάληψης μετρητών απ' αυτόν και στη συνέχεια κατάθεσης - ουσιαστικά επανακατάθεσης των ποσών αυτών στον άνω ατομικό λογαριασμό μου, από τον οποίο είχαν μεταφερθεί 3. το υπόλοιπο ποσό εκ των άνω καταθέσεων προέρχεται από δηλωθέντα έσοδα (σε μετρητά) - τζίρο της επιχείρησης μου»

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, η φορολογική αρχή απάντησε τα εξής: «Ο με αρ. IBAN: κοινός τραπεζικός λογαριασμός του ελεγχόμενου και της συζύγου του πιστώνεται με μεταφορές ποσών από τον με αρ. ατομικό λογαριασμό του και χρεώνεται με τις ακόλουθες κατηγορίες συναλλαγών:

α) 173 κινήσεις με περιγραφή συναλλαγής «ΑΓΟΡΑ ΣΕ POS» συνολικού ποσού 6.786,34€ στα έτη 2018-2019 που αφορούν κυρίως προσωπικές ή οικογενειακές δαπάνες του ελεγχόμενου (εστίαση, ταξίδια, αγορές τροφίμων, συνδρομή σε ποδοσφαιρικό σύλλογο κτλ)

β) 17 κινήσεις με περιγραφή συναλλαγής «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ» συνολικού ποσού 1.769,32€ στα έτη 2018-2019 που αφορούν μεταφορές στον με αρ. GR..... ατομικό λογαριασμό του ελεγχόμενου.

γ) 1 κίνηση με περιγραφή συναλλαγής «ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ» ποσού 53,00€ στο έτος 2019 που αφορά πληρωμή λογαριασμού τηλεφωνίας.

Συνεπώς δεν υπάρχει καμία κίνηση χρέωσης του ανωτέρω λογαριασμού που να αφορά ανάληψη μετρητών στα ελεγχόμενα έτη και ο ανωτέρω ισχυρισμός του ελεγχόμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος»

Επειδή, τέλος αναφορικά με τον επικαλούμενο άτυπο δανεισμό συνολικού ποσού 4.000,00€ από τον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι προσκομίστηκαν αντίγραφα των από 05.08.2018 και 01.12.2019 ιδιωτικών συμφωνητικών άτοκου δανεισμού ποσού 2.000€+2.000€ μεταξύ του προσφεύγοντος και του (ΑΦΜ:). Από τα προσκομισθέντα συμφωνητικά προκύπτει υποχρέωση απόδοσης του ποσού του δανείου στον δανειστή εντός μηνός με δυνατότητα καταγγελίας της σύμβασης από τον δανειστή από την 01.06.2020.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στην φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι οι επίμαχες πιστώσεις μεταφέρθηκαν από τραπεζικό λογαριασμό του Επιπλέον, δεν προσκομίστηκε κανένα έγγραφο βέβαιης ημερομηνίας από το οποίο να προκύπτει χωρίς αμφιβολία η ημερομηνία σύνταξης των ανωτέρω συμφωνητικών. Τέλος, από το πληροφοριακό

σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. δεν προκύπτει η εκπλήρωση καμίας από τις φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την επικαλούμενη σύμβαση άτυπου δανεισμού μεταξύ επαγγελματιών - ιδιωτών (χαρτοσήμανση σύμβασης, υποβολή κατάστασης συμφωνητικών και δήλωση δαπάνης χορήγησης δανείου), και επιπλέον δεν προκύπτει καμία καταβολή επιστροφής των ποσών των δανείων στον δανειστή.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός ενδεχόμενου γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει στοιχεία επαρκή και ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με την πηγή και την αιτία των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις».

Επειδή στο άρθρο 58^α του ν. 4987/2022 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 από τα διαλαμβανόμενα στην από 18.01.2024 έκθεση ελέγχου Ν. 4308/2014 & 4987/2022 προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων το υπό κρίση διάστημα 2018-2019 εξέδιδε Α.Λ.Π με τη χρήση του DCT..... φορολογικού μηχανισμού. Από την αντιπαραβολή των αναλυτικών δεδομένων των συναλλαγών

με χρήση καρτών της τράπεζας Eurobank με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδου (Α.Λ.Π και τιμολόγια πώλησης) στις αντίστοιχες ημερομηνίες διαπιστώθηκε ότι δεν αντιστοιχεί φορολογικό στοιχείο ίσης αξίας σε συνολικά έντεκα (11) περιπτώσεις συναλλαγών, ως κάτωθι:

A/A	ORDERJD	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1		5/1/2018	57,00
2		3/4/2018	385,00
3		20/4/2018	34,00
4		25/5/2018	164,00
5		23/6/2018	100,00
6		11/7/2018	82,00
Σύνολα 2018			822,00
7		29/1/2019	66,00
8		12/3/2019	258,78
9		6/4/2019	60,00
10		9/4/2019	35,00
11		5/5/2019	120,00
Σύνολα 2019			539,78
Σύνολα 2018-2019			1.361,78»

Περαιτέρω, στα υπό κρίση φορολογικά έτη ο προσφεύγων πραγματοποιούσε πωλήσεις εμπορευμάτων, μέσω του ηλεκτρονικού καταστήματος του, τα οποία παραδίδονταν στους πελάτες από τις συνεργαζόμενες εταιρείες ταχυμεταφορών α) «.....» και β) «.....». Τα ποσά των πωλήσεων με καταβολή του τιμήματος μέσω αντικαταβολής αποδίδονταν στον προσφεύγοντα από τις εταιρείες ταχυμεταφορών με κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς του.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των διαβιβασθεισών παραγγελιών και των εκδοθεισών Α.Λ.Π στις αντίστοιχες ημερομηνίες διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Λ.Π.) στις ακόλουθες 20 περιπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων, στις οποίες δεν συμπεριλήφθηκε στην αξία του παραστατικού το ποσό της αντικαταβολής.

A/A	Αρ. ΣΥΔΕΤΑ	ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	A/A ΦΗΜ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ
1			20/3/2018	35,00	1705	5,00
2			19/7/2018	53,00	2163	5,00
3			14/12/2018	45,00	2714	5,00
Σύνολα 2018				133,00		
				15,00		

4			11/2/2019	53,00	3013	5,00
---	-------	-------	-----------	-------	------	------

5	.....	.....	26/3/2019	43,00	3270	5,00
6	.....	.....	13/4/2019	47,00	3316	5,00
7	.....	.....	.....	46,00	3448	5,00
8	.....	.....	.....	35,00	3510	5,00
9	.....	.....	.....	30,00	3526	5,00
10	.....	.....	.....	38,00	3602	5,00
11	.....	.....	13/7/2019	29,00	3619	5,00
12	.....	.....	22/7/2019	46,00	3688	5,00
13	.....	.....	25/7/2019	33,00	3708	5,00
14	.....	.....	26/7/2019	38,00	3714	5,00
15	.....	.....	12/8/2019	35,00	3810	5,00
16	.....	.....	19/8/2019	49,00	3825	5,00
17	.....	.....	2/9/2019	48,00	3909	5,00
18	.....	.....	4/11/2019	45,00	4153	5,00
19	.....	.....	28/11/2019	51,00	4222	5,00
20	.....	.....	30/11/2019	21,00	4241	5,00

Σύνολα 2019 687,00 85,00
Σύνολα 2018-2019 820,00 100,00

Επιπρόσθετα, από την αντιπαραβολή των πωλήσεων με αντικαταβολή μετρητών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδου διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στις ακόλουθες περιπτώσεις:

A/A	Αρ. ΣΥΔΕΤΑ	παραλήπτης	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ
1			16/7/2018	35,00
2			9/8/2018	45,00
3			27/12/2018	140,00
Σύνολα 2018				220,00
4			14/1/2019	150,00
5			13/4/2019	65,00
6			2/7/2019	140,00
7			13/8/2019	72,00

8	.....	.....	30/8/2019	80,00
9	.....	.....	7/10/2019	170,00
10	.....	.....	29/11/2019	142,00
			Σύνολα 2019	819,00
			Σύνολα 2018-2019	1.039,00

Τέλος, η φορολογική αρχή, αποδεχόμενη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, στο πλαίσιο ανταπόκρισης του τελευταίου στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, αναφορικά με τις ακόλουθες τέσσερις πιστώσεις στον υπ' αρ.τραπεζικό λογαριασμό του, έκρινε ότι αυτές αφορούν συναλλαγές, που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.

A/A	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής
1	12/06/2018	.....	105,00
2	04/09/2018	.....	150,00
		Σύνολα 2018	255,00
3	21/10/2019	.....	500,00
4	12/11/2019	.....	190,00
		Σύνολα 2019	690,00
		Σύνολα 2018-2019	945,00

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι τα ποσά των 5 ευρώ που εισπράττονταν από τους πελάτες, όταν αυτοί επέλεγαν να πληρώσουν με αντικαταβολή και η παραγγελία τους ήταν μικρότερη των 50,00€, δεν αποτελούσε είσπραξη ή κέρδος για την επιχείρησή του, αλλά αποδίδονταν σε μηνιαία βάση στην συνεργαζόμενη εταιρεία ταχυμεταφορών, η οποία με τη σειρά της εξέδιδε το προβλεπόμενο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Επειδή σε αντίθεση με τον παραπάνω ισχυρισμό το ποσό των 5,00€ που αντιστοιχεί στην αντικαταβολή για τις παραγγελίες αξίας μικρότερης των 50,00 € αποτελεί έσοδο της επιχείρησης κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 ν. 4172/2013, καθώς εισπράττεται από την επιχείρηση (μέσω της εταιρείας ταχυμεταφορών) και ως εκ τούτου ο προσφεύγων όφειλε να το τιμολογεί. Για τον προσδιορισμό δε του καθαρού εισοδήματος από την πώληση εμπορευμάτων με αντικαταβολή αφαιρείται από το συνολικό έσοδο το επιμέρους έσοδο που χρεώνεται και καταβάλλεται από τον πελάτη και αφορά την καταβολή του παραγγελόμενου είδους με αντικαταβολή. Η αντίστοιχη δαπάνη της εταιρείας ταχυμεταφορών με βάση τα εκδιδόμενα συγκεντρωτικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καταχωρείται ως έξοδο στα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων επισημαίνει ότι έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδου για το σύνολο των πωλήσεων με αντικαταβολή και ως εκ τούτου εσφαλμένα η φορολογική αρχή του καταλόγισε την παράβαση του άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022 περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις παραπάνω δέκα περιπτώσεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφα 25 παραγγελιών, καθώς και αντίγραφα των αποδείξεων που εκδόθηκαν. Από τις 25 αυτές παραγγελίες μόνο οι ακόλουθες δύο αφορούν τις καταλογισθείσες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις οποίες ο προσφεύγων αναφέρει:

«..... **** Δεν υπάρχει η φωτογραφία γιατί προφανώς έχει γίνει τηλεφωνικά η παραγγελία οπότε δε περάστηκε μέσα από το e-shop αλλά κόπηκε απευθείας το voucher.**

..... ***** Η απόδειξη έχει κοπεί αλλά προφανώς από λάθος κόπηκε πιστωτική κάρτα και όχι μετρητά»**

A/A	ORDERJD	ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ
1			16/7/2018	35,00
2			27/12/2018	140,00

Επειδή από τον έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι στην μεν πρώτη περίπτωση δεν έχει εκδοθεί Α.Λ.Π. αξίας 35,00€ στην ίδια ή κοντινή ημερομηνία, στην δε δεύτερη περίπτωση εκδόθηκε η με αρ./23.12.2018 Α.Λ.Π ποσού 140,00€ η οποία, ωστόσο, έχει αντιστοιχηθεί σε πληρωμή μέσω πιστωτικής κάρτας της Eurobank την ίδια ημερομηνία. Το ποσό της εισπραχθείσας αντικαταβολής πιστώθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος (μαζί με το ποσό της αντικαταβολής της με αρ. PS\.....GR παράδοσης) την 04.01.2019, ενώ από το αρχείο excel με τα αναλυτικά δεδομένα συναλλαγών μέσω POS της Eurobank δεν προκύπτει επιστροφή του καταβληθέντος ποσού.

Επειδή αναφορικά με τις καταλογισθείσες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε έντεκα συνολικά συναλλαγές μέσω τερματικού P.O.S. της τράπεζας Eurobank, ο προσφεύγων διατείνεται ότι αυτές στο σύνολο τους αντιστοιχίζονται με φορολογικά στοιχεία πώλησης (Α.Λ.Π.), αναφέροντας τους αριθμούς αυτών. Ωστόσο οι εν λόγω αποδείξεις λιανικής πώλησης έχουν μεν εκδοθεί την ίδια ημέρα με τις επίμαχες συναλλαγές, δεν συμπίπτουν όμως ως προς την αξία, με αποτέλεσμα ο ισχυρισμός να μην επιβεβαιώνεται.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, όσον αφορά τις καταλογισθείσες παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022

«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένες, με αναλυτική αναφορά των κανόνων που ρυθμίζουν την έκδοσή τους και τη συνδρομή των πραγματικών και νομικών συνθηκών που τις επιβάλλουν στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό

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 & 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 η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης των αρχών της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου

επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Μη ανταπόκριση στο με αρ. πρωτ...../06.11.2023 αίτημα της φορολογικής αρχής (Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1δ και 2γ του Ν. 4987/2022)	250,00€

Υπ' αριθ.2024 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος παράβασης	Ποσό
Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 80,65€ πλέον Φ.Π.Α. 19,35€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	9,68€
Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.345,78€ πλέον Φ.Π.Α. 647,57€ (Πρόστιμο παρ. 1 ^α αρ. 58 Ν. 4987/2022)	323,79€
Σύνολο	333,46€

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	11.200,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	5.600,21€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	950,08€
Σύνολο φόρου για καταβολή	17.750,71€
Φορολογική ζημία που αναγνωρίζεται για συμψηφισμό	49.713,78€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Διαφορά φόρου	19.571,14€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	9.785,57€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.774,03€
Σύνολο φόρου για καταβολή	32.130,74€
Φορολογική ζημία που αναγνωρίζεται για συμψηφισμό	47.401,23€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	89,43€
Διαφορά φόρου για καταβολή	164,52€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	100,06€
Διαφορά φόρου για καταβολή	373,32€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.