



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 12/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2551

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «..... του» και με διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στο ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, με ΑΦΜ: κατά της υπ' αριθ./27-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από 27/03/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ:, 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./27-03-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ποσού 613,59€, πλέον προστίμου του άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 306,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 920,39€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, εδράζεται επί της από 27/03/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./31-05-2023, εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας «.....», με ΑΦΜ:, με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018.

Στη συνέχεια, στάλθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ./12-09-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου, η προσφεύγουσα, να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) των φορολογικών ετών 2017 και 2018, καθώς και δικαιολογητικά των εγγραφών, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Στις 07/02/2024 αναρτήθηκε εκ νέου η με αρ. πρωτ./07-02-2024 γνωστοποίηση με συνημμένη την υπ' αριθ./01-02-2024 εντολή ελέγχου λόγω αλλαγής του ελεγκτή της υπόθεσης.

Επιπλέον, ο έλεγχος, στο πλαίσιο διερεύνησης των τραπεζικών καταθέσεων και συναλλαγών της προσφεύγουσας, προέβη σε επεξεργασία του συνόλου των διαθεσίμων τραπεζικών κινήσεων προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη, ενώ ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσης συγκεκριμένων πιστώσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, για τα κρινόμενα έτη. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου αιτιολογώντας μερικώς τις υπό έλεγχο τραπεζικές καταθέσεις και δίχως να προσκομίσει συγκεκριμένα δικαιολογητικά και αποδεικτικά στοιχεία.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β' 3085)/31-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

- 1) προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή προέλευσης,
- 2) προσαύξηση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και
- 3) μη εκπιπόμενες δαπάνες (δαπάνες ψυχαγωγίας – προσωπικές δαπάνες – λοιπές), που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ./29-02-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλήξει στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από 27-03-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

Φορολογικό έτος 2017

I. Διαφορές των δεδομένων μεταξύ των βιβλίων και των δηλώσεων Φ.Π.Α., ως εξής:

ΕΤΟΣ	2017
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	14.969,84
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ	13.871,17
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.098,67
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	3.592,46
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	3.328,22
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	264,24

II. Αποκρυβέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως εξής:

Καταθέσεις που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα	2017
Καθαρή αξία	1.500,00€
Φ.Π.Α. (24%)	360,00€
Σύνολο	1.860,00€

III. Μη αναγνώριση δαπανών – εξόδων προς έκπτωση του φόρου εισροών λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 30§4 του κώδικα Φ.Π.Α., ως εξής :

	2017
Καθαρή αξία	1.373,55
Φ.Π.Α. (24%)	329,66
Σύνολο	1.703,21

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από 27/03/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Αντιστροφή του βάρους αποδείξεως. Η φορολογική αρχή φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον φορολογούμενο παράβαση με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή,
- Έλλειψη αιτιολογίας άλλως αντιφατική αιτιολογία, και
- Κακή εκτίμηση των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 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 στο φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2014.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.[....]
2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.
3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.
4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.
5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.
6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.
7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.
8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπό αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13 - Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

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.

Άρθρο 28 - Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.[...]
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 στο φορολογούμενο.

Άρθρο 64 - Επαρκής αιτιολογία.

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.

Άρθρο 65 - Βάρος απόδειξης

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, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 2- Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

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

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου.

δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

Άρθρο 3 - Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,[...]

Άρθρο - 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.[...]

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.[...]

Άρθρο 32 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

[...]

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,[...]

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 27-03-2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, αναφέρονται τα εξής:

«1) πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου της ελεγχόμενης μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ) της ΑΑΔΕ για εντοπισμό τυχόν προσάυξεσης περιουσίας κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013. Μεταξύ άλλων προέκυψαν τα παρακάτω που επηρεάζουν τη φορολογία Φ.Π.Α.:

Καταθέσεις που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα

Σύμφωνα με την αιτιολογία της ελεγχόμενης αλλά και την αιτιολογία που αναγράφεται από τα στοιχεία που χορήγησαν τα πιστωτικά ιδρύματα, οι παρακάτω καταθέσεις αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης. Οι καταθέσεις αυτές δεν αντιστοιχούν σε εκδοθέντα τιμολόγια από την ελεγχόμενη καθώς, όπως αναλύθηκε στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος, όλες οι σχετικές καταθέσεις έχουν αντιστοιχηθεί. Επομένως, τα παρακάτω ποσά καταθέσεων θεωρούνται αποκρυβέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Αιτιολογία Ελεγχόμενης	Παρατηρήσεις
40		28/04/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.860,00	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΤΠΥ
ΣΥΝΟΛΟ 2017					1.860,00		

Επομένως, προκύπτουν αποκρυβέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως εξής:

Καταθέσεις που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα	2017
Καθαρή αξία	1.500,00€
Φ.Π.Α. (24%)	360,00€
Σύνολο	1.860,00€

[...]

2) Εντοπίζονται οι παρακάτω περιπτώσεις για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 § 4 του Κώδικα Φ.Π.Α.:

2017							
A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1	23/1/2017	ΤΙΜ .....	.....	474,20	113,81	588,01	.....
	ΣΥΝΟΛΟ 1ου τριμήνου 2017			474,20	113,81	588,01	
2	23/4/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
	ΣΥΝΟΛΟ 2ου τριμήνου 2017			18,96	4,55	23,51	
3	1/7/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
4	1/7/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
5	1/7/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
6	1/7/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
7	1/7/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
8	1/7/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
9	6/8/2017	.....	.....	209,68	50,32	260,00	.....
10	24/8/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
11	19/9/2017	.....	.....	19,35	4,65	24,00	.....
	ΣΥΝΟΛΟ 3ου τριμήνου 2017			361,75	86,83	448,58	
12	1/10/2017	.....	.....	18,96	4,55	23,51	.....
13	16/10/2017	.....	.....	277,68	66,64	344,32	.....
14	8/12/2017	.....	.....	222,00	53,28	275,28	.....
	ΣΥΝΟΛΟ 4ου τριμήνου 2017			518,64	124,47	643,11	
	ΣΥΝΟΛΟ 2017			1.373,55	329,66	1.703,21	

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, για τα ως άνω ποσά ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον φορολογούμενο παράβαση με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή.

Επειδή, ο έλεγχος με τις γενικές διατάξεις αφορά τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να επαληθεύσει την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους της φορολογούμενης, όπως αυτές διατυπώνονται στους φορολογικούς νόμους (Κ.Φ.Ε., Φ.Π.Α. κλπ.) με τις διαδικασίες που προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Επαληθεύει δηλαδή, αν η φορολογούμενη τήρησε τις υποχρεώσεις της φορολογικής νομοθεσίας (υποβολή δηλώσεων, τήρηση φορολογικών αρχείων κλπ.) και αν το περιεχόμενο αυτών είναι αληθές και συνάδει με τα προβλεπόμενα στη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-03-2024 οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτει ότι αφενός μεν η απάντηση της ελεγχόμενης στο σχετικό αίτημα για την αιτιολόγηση των ως άνω πρωτογενών πιστώσεων ήταν ότι αφορούν καταθέσεις πελατών, και αφετέρου δε η αιτιολογία που αναγράφεται στις ως άνω καταθέσεις βάσει των στοιχείων που χορήγησαν τα πιστωτικά ιδρύματα αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης.

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκε κανένα πρόσφορο στοιχείο που να αιτιολογεί και να αποδεικνύει τον ως άνω ισχυρισμό της.

Επομένως, ορθώς ο έλεγχος όσον αφορά το Φ.Π.Α. των αποκρυβέντων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα επέβαλε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εν αντιθέσει με το Φ.Π.Α. των ανωτέρω εξόδων που ο έλεγχος, ορθώς, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης αφού δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ. 4, του κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. 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 ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός

χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 27-03-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2017 και 2018, του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, 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 και αναγράφονται όλα τα στοιχεία στα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη επαρκώς αιτιολογημένη και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 27-03-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./27-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/27-03-2024) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	27.500,00	29.000,00	29.000,00	1.500,00
Αξία φορολογητέων εισροών	13.555,17	12.497,62	12.497,62	1.057,55
Φόρος εκροών	6.600,00	6.960,00	6.960,00	360,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.600,00	6.346,41	6.346,41	253,59
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		613,59	613,59	613,59
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		306,80	306,80	306,80
Σύνολο φόρου για καταβολή		920,39	920,39	920,39
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.