



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-10-2024

Αριθμός Απόφασης: 2145

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου με έδρα επί της οδού, κατά : α) της με αριθμ. /08-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019, β) της με αριθμ. /08-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /08-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 45.532,45€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4987/2022 ύψους 22.766,23€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 8.565,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 76.864,67€.

Με την υπ' αριθμ. /08-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 26.932,85€

Ο διενεργηθείς έλεγχος έλαβε χώρα κατόπιν διαβίβασης από την, αρχικώς στην ...Δ.Ο.Υ. και, μεταγενέστερα στο του φακέλου της με αριθμ. /2020 υπόθεσης, περιλαμβάνοντα την με ημερομηνία θεώρησης 9/9/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4208/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174/2013 καθώς και τις σχετικές πληροφοριακές εκθέσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα και οι εκροές του προσφεύγοντος όσον αφορά το φορολογικό έτος 2019

Από το περιεχόμενο του φακέλου της ΥΕΔΔΕ προκύπτει με βάση την υπ' αριθμ. /2020 εντολή ελέγχου, συνεργείο της ως άνω υπηρεσίας διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στη δηλούμενη στο μητρώο έδρα του ελεγχόμενου δικηγόρου, επί της οδού στη, στην οποία διαπιστώθηκε ότι δεν τηρεί επαγγελματική εγκατάσταση.

Από την αναζήτηση του στον κατάλογο του ΔΣΘ διαπιστώθηκε ότι στεγαζόταν επί της οδού στη, η οποία ήταν η πραγματική επαγγελματική του εγκατάσταση, για την οποία δεν είχε υποβάλλει ως όφειλε, δήλωση μεταβολής στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Εν συνεχεία ελέγχθηκαν οι υποθέσεις που ο προσφεύγων είχε χειριστεί κατ' εντολή της τα έτη 2018, 2019 και 2020. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο εκτύπωση του βιβλίου εσόδων – εξόδων για τα έτη 2018-2019 και φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. .../12-11-2018, .../22-11-2018, .../26-11-2018, .../30-11-2018 και .../27-03-2019 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν προς την, συνολικής αξίας 496,96€ και τις αντίστοιχες προεισπράξεις δικηγορικής αμοιβής του ΔΣΘ με αριθμούς και

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων σε συνδυασμό με το περιεχόμενο του ΠΔ και τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα προέκυψαν τα κάτωθι:

Ο προσφεύγων ανέλαβε εντός του 2018 το νομικό χειρισμό σειράς υποθέσεων της κας., καθώς αποδείχτηκε ότι κατέθεσε κάποια δικόγραφα στο Ειρηνοδικείο για λογαριασμό της, ενώ φαίνεται να παραστάθηκε και σε κάποια ακροατήρια (συζήτηση εργατικής διαφοράς, έκδοση προσωρινής διαταγής σε αίτηση ασφαλιστικών μέτρων, ανέλαβε την πολιτογράφηση της κας και συνολικά την υπόθεση με την κληρονομιαία περιουσία του αποθανόντος συζύγου της. Για το σκοπό αυτό, φέρεται να πραγματοποίησε σχετικές έρευνες, να συνόδευσε την κα. Παπά σε συναντήσεις με μεσίτη, μετέβη στο Κτηματολόγιο Καβάλας κλπ.

Η κα ισχυρίστηκε ότι κατέβαλε έναντι των υπηρεσιών του προσφεύγοντος το ποσό των 22.000,00€ χρησιμοποιώντας ως αποδεικτικό μέσο ένορκες βεβαιώσεις τρίτων. Κατόπιν, στις 08/05/2019 ο προσφεύγων άσκησε το κατ' άρθρο 85 του Κώδικα Δικηγόρων δικαίωμα της επίσχεσης φακέλου μέχρι την εξόφληση της αξίας των υπηρεσιών που παρείχε στην κα., την οποία ο ίδιος προσδιόρισε στο ποσό των 150.000,00€. Στην ίδια αυτή αξία των 150.000,00€

προσδιόρισε την αμοιβή του και στις υπ' αρ./13-05-2019 και/14-08-2019 αιτήσεις ασφαλιστικών μέτρων που κατέθεσε ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου για την προσωρινή διασφάλιση της είσπραξης των απαιτήσεών του κατά της κας

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 150.000,00€ που προσδιόρισε ο ίδιος ο προσφεύγων ως αμοιβή του, για λόγους χρηστής διοίκησης περιλαμβάνει το ΦΠΑ και αναγνώρισε, αφού τηρήθηκε προσηκόντως η προηγούμενη ακρόαση του προσφεύγοντος, ότι έναντι του ποσού αυτού εκδόθηκαν οι υπ' αρ. .../12-11-2018, .../22-11-2018, .../26-11-2018, .../30-11-2018 και .../27-03-2019 Α.Π.Υ.συνολικής αξίας 496,96 € και επιπλέον, γενομένου δεκτού του ισχυρισμού του προσφεύγοντος με το υπόμνημά του, ότι εκδόθηκαν και οι υπ' αρ. .../20-02-2019 και .../28-02-2019 ΑΠΥ προς τις : (αξίας 1.800,00€) και (αξίας 8.550,00 ευρώ, οι οποίες αφορούν την υπόθεση της κας (όπως διαλαμβάνεται στις υπ' αρ. και/25-07-2019 ένορκες βεβαιώσεις των ιδίων ενώπιον της συμβ/φου κας.), όπου βεβαιώνουν ότι κατέβαλαν τα ποσά αυτά για τις υποθέσεις της κας

Όλες οι παραπάνω ΑΠΥ έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος. Έχουν περιληφθεί στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ κι έχει καταβληθεί ο φόρος των εκροών.

Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ δέχτηκε ότι για την υπόθεση της κας που ήταν μια διαρκής παροχή νομικών υπηρεσιών που ξεκίνησε το 2018 και περατώθηκε το 2019, ο προσφεύγων εξέδωσε συνολικά επτά (7) ΑΠΥ συνολικής αξίας 10.846,96€ έναντι των 150.000,00€ που όφειλε να εκδώσει, έτσι όπως όρισε ο ίδιος την αμοιβή του κατά την άσκηση του δικαιώματος επίσχεσης φακέλου και στις αιτήσεις ασφαλιστικών μέτρων που είχε υποβάλει εναντίον της.

Κατόπιν τούτου, σύμφωνα με το πόρισμα των υπαλλήλων της : «Ο ελεγχόμενος α) δεν προχώρησε σε δήλωση στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του ως άνω χώρου επαγγελματικής εγκατάστασης, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' του ν. 4987/2022 και β) δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) συνολικής αξίας 139.153,04€ (καθαρή αξία 112.220,19 και ΦΠΑ 24% 26.932,85€ σε μία (1) περίπτωση πελάτη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,9,11,12 και 13 του ν. 4308/2014».

Η συνολική αποκρυβείσα αξία επομένως διαμορφώθηκε στο ποσό των 139.153,04€ (150.000,00-10.846,96) (καθαρή αξία 112.220,19 και ΦΠΑ 24% 26.932,85€).

Η παράβαση αφορά τη φορολογική περίοδο 2019, οπότε και ολοκληρώθηκε ο χειρισμός της υπόθεσης κατ' εφαρμογή του άρθρου 13 των ΕΛΠ, σύμφωνα με το οποίο: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται : α)β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας, γ) ...δ) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 παρ. 4 του ν. 4410/2016, Α' 141)

Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Με βάση το ανωτέρω πόρισμα των ελεγκτών υπαλλήλων της εκδόθηκαν εν συνεχεία, οι κάτωθι πράξεις της Προϊσταμένης της .΄ Δ.Ο.Υ.: α) η υπ' αρ./12-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 58 Α ν. 4174/2013), φορ. έτους 2019, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 13.466,43€ για μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών σε (1) μία περίπτωση πελάτη, για παρασχεθείσα υπηρεσία συνολικής αξίας 139.153,04€ (καθαρή αξία 112.220,19€ και ΦΠΑ 24% 26.932,85€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και β) η υπ' αριθμ./12-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00 ευρώ για μη δήλωση του γραφείου επί της οδού στη ως έδρα ή υποκατάστημα της δραστηριότητας του προσφεύγοντος κατά παράβαση της διάταξης του αρ. 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013. Κατά των πιο πάνω πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε την με αριθμ. πρωτ./22-01-2021 προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ./29-09-2021 απόφαση. Η ως άνω απόφαση προσβλήθηκε με την υπ' αριθ. καταχωρ./05-11-2021 διοικητική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. Α/05-07-2023 απόφαση του ως άνω δικαστηρίου. Ο προσφεύγων προσέβαλε και αυτήν την απόφαση ασκώντας έφεση η οποία ωστόσο δεν έχει ακόμα κριθεί.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-05-2024 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το πόρισμα του ελέγχου είναι εσφαλμένο και αναιτιολόγητο στο βαθμό που δεν αποδεικνύεται η τέλεση εκ μέρους του της αποδιδόμενης εις βάρος του παράβασης.
2. Άρνηση τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης μη έκδοσης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών.
3. Η υπ' αριθμ./05-07-2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου δεν παράγει δεδικασμένο, καθώς δεν είναι τελεσίδικη.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».-

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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».

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 **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

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, με το άρθρο 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.). 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 προαναφερόμενων 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις)

– πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, 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, 15^η έκδοση, Τόμος 1, §5 σελ.156-157.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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, 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 σύμφωνα με το αρ. 21§1 του ν. 4172/2013: «1. 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 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,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 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,...»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, ο προσφεύγων προβάλλει τα ίδια επιχειρήματα με την προηγούμενη ενδικοφανή του προσφυγή, χωρίς καμία εκτίμηση νέου πραγματικού περιστατικού – γεγονότος, για τα οποία η

υπηρεσία μας εξέφρασε κρίση, η οποία μάλιστα έχει επικυρωθεί και σε πρώτο βαθμό στα διοικητικά δικαστήρια.

Επειδή, με την προσκομιζόμενη με αριθμ./2020 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου (Διαδικασία Ασφαλιστικών Μέτρων), απορρίφθηκε η με αριθμ./2019 αίτηση ασφαλιστικών μέτρων του προσφεύγοντα ως αόριστη, δηλαδή για τυπικούς λόγους, το οποίο σε καμία περίπτωση δε συνεπάγεται την ανυπαρξία της απαίτησης και ούτε αναιρεί την ίδια την παραδοχή του προσφεύγοντα αναφορικά με το ύψος της αμοιβής και των εξόδων του.

Επειδή σύμφωνα με το σκεπτικό 10 της υπ' αριθμ./2023 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης που έκρινε την προσφυγή του κατά της/2021 απόφασης της ΔΕΔ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ: «Επειδή, σύμφωνα με τα όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην έκτη σκέψη της παρούσας, το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) σε περίπτωση διαρκούς παροχής, κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και για την υπηρεσία που παρασχέθηκε και, πάντως, εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία, έστω και αν δεν έχει εισπραχθεί η αμοιβή. Στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά την πρώτη παράβαση, ήτοι τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 139.153,04 ευρώ, ο προσφεύγων συνομολογεί ότι κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο παρείχε τις νομικές του υπηρεσίες (δικαστικές και εξώδικες) στην, όπως αυτές αναφέρονται στο ιστορικό της παρούσας (βλ. σκέψη 8), ενώ όπως προκύπτει από το περιεχόμενο τόσο της από 08-05-2019 εξώδικης δήλωσής του προς αυτήν όσο και της με αρ./2019 αίτησης ασφαλιστικών μέτρων που άσκησε εναντίον της ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου, και μάλιστα σε ανύποπτο χρόνο σε σχέση με τη διενέργεια του επίμαχου φορολογικού ελέγχου, ο ίδιος προσδιόρισε την αμοιβή του, που αντιστοιχεί στην αξία των δικηγορικών και εν γένει νομικών υπηρεσιών που παρείχε στην ως άνω εντολέα του, στο ποσό των 150.000,00 ευρώ. Το γεγονός δε ότι με την/2020 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου απορρίφθηκε η ως άνω αίτηση ασφαλιστικών μέτρων του για τυπικούς λόγους (ως αόριστη) δεν εμπόδιζε τη φορολογική αρχή να εκτιμήσει το περιεχόμενο αυτής – αναφορικά με την ύπαρξη της επίμαχης απαίτησής του και τον προσδιορισμό του ύψους της αμοιβής του – για τη θεμελίωση των ενδίκων παραβάσεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), απορριπτόμενου του αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ως αβασίμου.»

Επειδή, η κρίση της ελεγκτικής αρχής (.....) περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου που εδράζεται στην από 09-09-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 & Ν 4174/2013) της, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρει αναλυτικά τους λόγους και τις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./09-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
....., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορ. έτος 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	45.532.45€	45.532.45€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ν.4987/2022	22.766,23€	22.766,23€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.565,99€	8.565,99€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.864,67€	76.864,67€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ.

ΦΠΑ:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	26.932,85€	26.932,85€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.932,85€	26.932,85€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.