



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27.11.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:3204

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372
E-mail : ded.ath@aade.gr.

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 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **26.07.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ΑΦΜκατοίκου, οδός..... κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

5. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγήςΑΦΜκατοίκου Αθηνών, οδός η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων 465.692,98 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ 232.846,49 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 101.193,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 799.733,41 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 27.06.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει της οποίας:

- α) ποσό 48.665,20 ευρώ αφορά στη λήψη ίσης αξίας εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων αγορών αγαθών και επομένως αποτελεί μη εκπιπτόμενη δαπάνη,
- β) ποσό 60.955,00 ευρώ αφορά στη λήψη τιμολογίων αγοράς αγαθών αξίας εκάστου άνω των 500,00 ευρώ τα οποία δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής και επομένως αποτελεί μη εκπιπτόμενη δαπάνη,
- γ) ποσό 226.395,84 ευρώ αφορά τιμολόγια εισαγωγών, ο τρόπος εξόφλησης των οποίων δεν αποδείχθηκε και επομένως το ανωτέρω ποσό αφαιρείται από το κόστος πωληθέντων,
- δ) ποσό 92.506,00 ευρώ αφορά σε ενοίκια, ο τρόπος εξόφλησης των οποίων δεν έγινε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών,
- ε) ποσό 98.082,73 ευρώ αφορά σε δαπάνες μισθοδοσίας για την εξόφληση των οποίων δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις πληρωμής.
- στ) ποσό 518.791,19 ευρώ αφορά σε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2023.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα σε 1.050.429,42 ευρώ έναντι του δηλωθέντος 5.033,46 ευρώ, ήτοι διαφορά 1.045.395,96 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με αφορμή το με αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε από τουςμε ΑΦΜμεκαιμεκατά το φορολογικό έτος 2018 συνολικά εκατόν είκοσι ένα (121) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές καθαρής αξίας 48.665,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10.799,81 ευρώ.

Προς τούτο εκδόθηκε η με αριθμόεντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από τη συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) προέκυψαν τα κάτωθι:

Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι το χονδρικό εμπόριο και είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας), σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η με αριθμό πρωτοκόλλου γνωστοποίηση υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ν. 4987/2013 και τα με αριθμό πρωτοκόλλου....., αιτήματα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων από το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. Ακολούθως ο έλεγχος παρέλαβε αντίγραφα των βιβλίων και προέβη σε κατάσχεση πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων με εκδότες τους με ΑΦΜ με ΑΦΜ και με ΑΦΜ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνταχθείσας προς τούτο της υπ' αριθ. έκθεσης κατάσχεσης.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου εμφανίζονται παρακάτω:

1. Εκατόν είκοσι ένα (121) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **48.665,20** ευρώ χαρακτηρίστηκαν στο σύνολό τους ως εικονικά καθώς:

α) τα φορολογικά στοιχεία δεν αναφέρουν τόπο φόρτωσης, τόπο προορισμού, αριθμό μεταφορικού μέσου καθώς και τρόπο εξόφλησης, οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν διαθέτουν δικά τους μεταφορικά μέσα ενώ διαπιστώθηκε σχεδόν ολοκληρωτική απουσία παραστατικών διακίνησης.

β) Το σύνολο των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εξοφλήθηκε εκτός τραπεζικού συστήματος ενώ τεχνηέντως σε καμία περίπτωση δεν αφορούσαν συναλλαγές άνω των 500,00 ευρώ.

γ) Οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις δεν διέθεταν τραπεζικούς λογαριασμούς, δεν υπέβαλαν δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών με έξοδα και δαπάνες, ενώ ήταν γενικά εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων καθ' όσον δεν διέθεταν υλικοτεχνική υποδομή και ειδικότερα πάγιο εξοπλισμό, μηχανήματα, εμπορεύματα, πρώτες ύλες, προσωπικό, μεταφορικά μέσα, οικονομική οργάνωση κ.λ.π. που απαιτούνται για τη λειτουργία της επιχείρησης ενώ ως προμηθεύτριες εταιρίες φέρονται εικονικές κατασκευάστριες εταιρίες.

2. Η προσφεύγουσα έλαβε την ίδια ή την επόμενη ημέρα τιμολόγια του προμηθευτή με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας **60.955,00** ευρώ με ποσά ανά τιμολόγιο μικρότερα των 500,00 ευρώ τα οποία κρίθηκε ότι στην ουσία αφορούσαν συναλλαγές μεγαλύτερου ποσού οι οποίες κατακερματίστηκαν μεθοδικά προκειμένου να μην τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 περί της υποχρέωσης εξόφλησης των συναλλαγών άνω των 500,00 ευρώ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

3. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά του τρόπου εξόφλησης των τιμολογίων εισαγωγών συνολικής αξίας **226.395,84** ευρώ.

4. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά πληρωμής των δαπανών μισθοδοσίας συνολικού ποσού **98.082,73** ευρώ με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά πληρωμής των ενοικίων συνολικού ποσού **92.506,00** ευρώ με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

6. Η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε, όπως της ζητήθηκε, διακόσιες δεκαεπτά (217) πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, συνολικού ποσού **518.791,19** ευρώ.

Τα ποσά των περιπτώσεων 1 έως 5 αποτέλεσαν επί της ουσίας λογιστικές διαφορές οι οποίες αθροιζόμενες με το ποσό της περίπτωσης 6 διαμόρφωσαν τη διαφορά του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας ποσού **1.045.395,96** ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά τα καταλογισθέντα με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου του ΚΕΦΟΜΕΠ ποσά, ζητεί:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.

Να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί προς όφελός της η υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2018 του προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας - Παράνομη μετακύλιση του βάρους απόδειξης.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη στοιχειοθέτηση της παράβασης - Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει το πραγματικό-καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα - Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας.

4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Πλημμελής στοιχειοθέτης της αποδιδόμενης παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων – ελλιπής αιτιολογία – το βάρος απόδειξης της λήψης εικονικού στοιχείου φέρει η Διοίκηση.

5ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 στον φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία

για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

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

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«**Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

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.

Επειδή, με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για

μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 884/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

“Β. Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08,, σκέψεις 42-44), 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.)

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, διότι 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, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο 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, με την ΠΟΛ 1069/2014, Ενότητα Α§§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

Επειδή, το ΚΕΦΟΜΕΠ στις απόψεις του αναφέρει μεταξύ άλλων:

«Ο φορολογούμενος οφείλει κατ’ αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής και να της χορηγήσει τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, και αυτή την έννοια έχει το αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4+987/2022. Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τις 277 πιστώσεις για τις οποίες ο έλεγχος ζήτησε την αιτιολόγησή τους. Η άποψη περί παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος και μετακύλισης του βάρους απόδειξης είναι άτοπη καθής η ελεγχόμενη είχε το χρόνο να ζητήσει αντίγραφα των τραπεζικών της λογαριασμών, αλλά και όφειλε να διατηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και να γνωρίζει από που προέρχονται οι πιστώσεις των λογαριασμών που αφορούν στην δραστηριότητα της ατομικής της επιχείρησης. Συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 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” και σύμφωνα με το 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 είχε υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδεμία πληροφορία παρείχε ικανή να δικαιολογήσει την πηγή ή αιτία των πιστώσεων σε 277 περιπτώσεις χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, οι οποίες πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς.

Ως εκ τούτου ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά, το ποσό που αφορούσε στην εξόφληση των δαπανών για αγορά αγαθών καθαρής αξίας εκάστης άνω των 500,00 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος θεώρησε ως μία συναλλαγή τα τιμολόγια αγοράς αγαθών τα οποία εκδόθηκαν την ίδια ημέρα, με καθαρή αξία εκάστου κατώτερη των 500,00 ευρώ, αθροιστικά όμως λαμβανόμενη αυτή ήταν μεγαλύτερη των 500,00 ευρώ.

Ωστόσο, για την εξεύρεση των συναλλαγών αυτών, ελήφθησαν υπόψη τιμολόγια αγοράς αγαθών τα οποία έφεραν διαφορετικές ημερομηνίες έκδοσης και η καθαρή αξία εκάστου ήταν μικρότερη των 500,00 ευρώ. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η υπηρεσία μας εξέλαβε ως μία συναλλαγή **μόνο** τα τιμολόγια αγοράς αγαθών τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα, έφεραν ίδια ημερομηνία και είχαν **καθαρή αξία, αθροιστικά λαμβανόμενη, άνω των 500,00 ευρώ**. Από την αναπροσαρμογή αυτή στο φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 60.955,00 ευρώ του πίνακα της σελίδας 64 της έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, μειώθηκε κατά το ποσό των **13.602,70 ευρώ** διαμορφούμενο σε **47.352,30 ευρώ**.

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Ποσό
02.07.2018			394,80
03.07.2018			382,50
04.07.2018			400,00
02.02.2018			400,00
05.02.2018			397,60
07.02.2018			400,00
08.02.2018			400,00
10.02.2018			297,50
05.07.2018			300,00
06.07.2018			392,00
08.03.2018			398,50
09.07.2018			403,00
10.07.2018			400,00
16.03.2018			380,00
17.03.2018			400,00
22.03.2018			396,60
24.03.2018			398,50
29.03.2018			403,00

11.07.2018	.....		399,60
13.07.2018	.....		368,00
16.07.2018	.....		390,00
17.07.2018	.....		396,00
19.07.2018	.....		392,00
21.07.2018	.....		390,00
24.07.2018	.....		400,00
27.07.2018	.....		402,50
28.07.2018	.....		350,00
30.07.2018	.....		403,00
13.01.2018	.....		400,00
18.01.2018	.....		397,60
20.01.2018	.....		400,00
23.01.2018	.....		378,00
25.01.2018	.....		396,00
26.01.2018	.....		400,00
31.01.2018	.....		396,00
ΣΥΝΟΛΑ			13.602,70

Ως εκ τούτου ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος γίνεται μερικώς δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....

ιδ) οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών

ιε) οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (ισχύς από 01.01.2020 και μετά).

.....»

Επειδή, από τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προέκυψαν τα εξής: α) για τις εισαγωγές αγαθών τις οποίες πραγματοποίησε η προσφεύγουσα ποσού 226.395,84 ευρώ δεν προσκομίστηκε τρόπος εξόφλησης, ούτε προέκυψε κάποιο έμβασμά της από την επεξεργασία των τραπεζικών της λογαριασμών. β) Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησης της μισθοδοσίας ποσού 98.082,73 ευρώ και ενοικίων ποσού 92.506,00 ευρώ (ο έλεγχος αναγνώρισε ποσό ενοικίου 6.050,00 ευρώ το οποίο καταβλήθηκε με τραπεζικό μέσο, όπως αυτό προέκυψε από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας).

Επειδή, ωστόσο, η περίπτωση ιε' του άρθρου 23 του ν. 4172/2023 που αφορά σε δαπάνες ενοικίων προστέθηκε με το άρθρο 13 του ν. 4646/2019 με έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από **1.1.2020** και μετά.

Επειδή, ο παραπάνω είναι ο μοναδικός λόγος απόρριψης της σχετικής δαπάνης, αποτελούσας λογιστική διαφορά.

Επειδή, με την παρατιθέμενη νομοθεσία προσδιορίζεται το πραγματικό και όχι το πλασματικό εισόδημα, όπως λανθασμένα επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω αποτελεί λογιστική διαφορά το ποσό των 226.395,84 ευρώ που αφορά στις εισαγωγές και το ποσό των 98.082,73 ευρώ που αφορά στη μισθοδοσία, ενώ δεν αποτελεί λογιστική διαφορά το ποσό των **92.506,00** ευρώ το οποίο αφορά στα ενοίκια. Ως εκ τούτου ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος γίνεται μερικώς δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 884/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

“**Β. Η καταστολή της φοροδιαφυγής** (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά,

κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 , σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, , σκέψεις 42-44), 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.)

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, διότι 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, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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 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 [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 (παραβαση 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, στην έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Οι επιχειρήσειςΑΦΜΑΦΜ καιΑΦΜ από τις οποίες η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για την χρήση 2018 συνολικά εκατόν είκοσι ένα (121) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές, καθαρής

αξίας 48.665,20 € είναι μεν φορολογικά υπαρκτές επιχειρήσεις, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες όπως προκύπτει από τις τεκμηριωμένες εκθέσεις ελέγχου που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΛΑΜΙΑΣ και τις οποίες έθεσε στην διάθεση της υπηρεσίας μας. Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου αιτιολογούνται εμπεριστατωμένα και με σαφήνεια. Τα στοιχεία που εξέδωσαν οι άνωθεν επιχειρήσεις κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ (Υποκατάστημα). Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο τα οποία εκδίδεται από φορολογικά ανύπαρκτη επιχείρηση ή από φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση για ανύπαρκτη συναλλαγή ή από πρόσωπο διάφορο από αυτό που πραγματοποίησε την συναλλαγή. Οι συγκεκριμένες επιχειρήσειςΑΦΜΑΦΜ και ΑΦΜ είναι μεν φορολογικά υπαρκτές επιχειρήσεις αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες, εξάλλου δεν μπορεί να είναι συναλλακτικά υπαρκτή μία επιχείρηση η οποία δεν διαθέτει εμπορεύματα, δεν διαθέτει προσωπικό, μεταφορικά μέσα, πάγιο εξοπλισμό οικονομική οργάνωση και δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π (4308/14) της Υ.Ε.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, τις οποίες ο έλεγχος έθεσε στη διάθεση της ελεγχόμενης οι οποίες είναι πλήρως τεκμηριωμένες και αιτιολογημένες καθώς οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται λεπτομερώς στην έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα δημιουργήθηκαν αποκλειστικά για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με σκοπό οι λήπτες να διογκώνουν της δαπάνες και να εκπίπτουν τον φόρο εκρών. Ο έλεγχος προχώρησε σε κατάσχεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και διαπίστωσε ότι εμπρόθεσμα τα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της με σκοπό την αύξηση των δαπανών και την μείωση του φόρου εκρών. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία 121 ΔΑ-Τ δεν αναφέρουν τόπο φόρτωσης, τόπο προορισμού, αριθμό μεταφορικού μέσου καθώς και τρόπο εξόφλησης, αν και η αξία όλων των τιμολογίων είναι μικρότερη των 500,00 ευρώ, αυτό έγινε σκόπιμα ώστε να μην είναι αναγκαία η πληρωμή τους με ηλεκτρονικό μέσο. Πάντως από έλεγχο στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ) από το οποίο έλαβε απάντηση από την Τράπεζα (κωδ.28692928), Τράπεζα(κωδ.28692927), Τράπεζα (κωδ.28692921) και Τράπεζα (κωδ.28692933). δεν προέκυψε μεταφορά χρημάτων της ελεγχόμενης προς τις άνωθεν επιχειρήσεις ή έκδοση τραπεζικής επιταγής προκειμένου να εξοφλήσει τα τιμολόγια που έλαβε. Η επιχείρηση επίσης δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποιο στοιχείο που να συνάδει με τον ισχυρισμό της ότι ενεργούσε καλόπιστα παρά μόνο εξέφρασε γενικότητες ότι ο έλεγχος είναι ατεκμηρίωτος και η φορολογική αρχή μετακυλύει το βάρος της απόδειξης στον φορολογούμενο. Η υπηρεσία μας δεν έχει στην διάθεσή της κανένα στοιχείο με το οποίο να τεκμηριώνεται η συναλλαγή και ότι η ελεγχόμενη ενήργησε καλόπιστα, συνεπώς το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής το φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης ο οποίος πρέπει να γνωρίζει τα πρόσωπα με τα οποία συναλλάσσεται, καθώς όταν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του στοιχείου ήταν μεν φορολογικά υπαρκτός αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτος, δηλαδή δεν είχε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή ή το προσωπικό και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την συναλλαγή, το βάρος της απόδειξης της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου όπως προκύπτει και από την ΣΤΕ 1404/15 σύμφωνα με την οποία «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και

όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες». (σχ. ΣτΕ 116/2013, 1498/2011, 1184/2010)».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο προς αυτή την κατεύθυνση παρά μόνο εξέφρασε την άποψη για αντιστροφή του αποδεικτικού βάρους από πλευράς του ελέγχου. Συμπερασματικά, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ενήργησε καλόπιστα και ότι η συναλλαγή με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν πραγματική κρίνεται έωλη και αβάσιμη, καθώς δεν προσκόμισε στον έλεγχο κάποιο στοιχείο που να το αποδεικνύει. Επίσης ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προμηθεύτριες είχαν υποβάλλει ΜΥΦ (άρα ήταν φορολογικά υπαρκτές επιχειρήσεις) δεν επαληθεύεται από το σύστημα TAXIS καθώς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εμφανίζονται στην κατάσταση αποκλίσεων της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω αποτελεί λογιστική διαφορά το ποσό των 48.665,20 ευρώ που αφορά στη λήψη εικονικών στο σύνολό τους Τ-ΔΑ.

Ως εκ τούτου ο τέταρτος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

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.

Ως εκ τούτου ο πέμπτος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 26.07.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμίαΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φορολογικό έτος 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018					
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.949,44	2.949,44	2.949,44	0,00
	της συζύγου	5.033,46	1.050.429,42	944.320,72	939.287,26

Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		465.692,98	416.647,75	416.647,75
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			232.846,49	208.323,88	208.323,88
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ.					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			101.193,94	89.583,07	89.583,07
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		799.733,41	714.554,70	714.554,70
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/2024

714.554,70 ευρώ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.