



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 413

E-mail : : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 18/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3443

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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 68.191,36€, πλέον προστίμου του άρθρου 54 §1 Κ.Φ.Δ.(Ν.5104/2024) ποσού 34.095,68€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.686,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 114.973,12€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με την επωνυμία, με κύρια δραστηριότητα έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων, φορολογικού έτους 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που περιελάμβανε την από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, της οποίας το πόρισμα αναφέρει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τη χρήση 2018 έλαβε σαράντα τέσσερα (44) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς) από την επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 17.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.224,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, ηλεκτρονικά μέσω taxisnet, η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4987/2022. Στη συνέχεια, στάλθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, προκειμένου, ο προσφεύγων, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία του φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και 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 λογιστικές διαφορές που δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης όπως αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του ν. 4987/2022,

που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένη την αντίστοιχη προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ. υπόμνημά του, εκφράζοντας τις απόψεις του, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές, καταλήγοντας στις κάτωθι λογιστικές διαφορές, για το φορολογικό έτος 2018, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- Μη αναγνώριση των ληφθέντων σαραντα-τεσσάρων (44) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς) από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 17.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.224,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, στηριζόμενη στις διαπιστώσεις της από Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Μη αναγνώριση τιμολογίων συνολικής αξίας 77.796,74€ λόγω λανθασμένης αγοραίας αξίας των εισαγωγών, και
- Μη αναγνώριση τιμολογίων συνολικής αξίας 68.230,74€ λόγω μη διαπραπειακής εξόφλησής τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων για τον καταλογισμό των αποδιδόμενων παραβάσεων και μη στοιχειοθέτηση της παράβασης λόγω εσφαλμένης εφαρμογής του Νόμου. Ειδικότερα, το ποσό των 68.230,74 ευρώ που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και αφορά σε τιμολόγια αξίας κάτω των 500,00 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν διαπραπειακά, πρόκειται για νόμιμες συναλλαγές, για τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις δεν είχε υποχρέωση να τις εξοφλήσει διαπραπειακά και άρα εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνωρίζει την έκπτωσή τους, αλλά αντίθετα τις καταλογίζει ως καθαρό κέρδος της επιχείρησής του.
2. Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό – καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι άκρως αυθαίρετο και παράλογο να θεωρείται ως μη εκπιπόμενη δαπάνη το ποσό των 17.600,00€ και να του καταλογίζεται επιπρόσθετα φόρος εισοδήματος κατόπιν συμπερασμάτων ελέγχου σε άλλη επιχείρηση, χωρίς να αποδεικνύεται όντως η εικονικότητα και η ανακρίβεια στις δικές του μεμονωμένες συναλλαγές, αλλά και η μη έκπτωση δαπανών από τιμολόγια που έχουν νομίμως εξοφληθεί, αλλά η Διοίκηση αυθαίρετα δεν τα αποδέχεται ως εκπιπόμενα.
3. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων- ελλιπής αιτιολογία- καθώς το βάρος απόδειξης της λήψης εικονικού στοιχείου φέρει η Διοίκηση. Συγκεκριμένα, η διοίκηση έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, χωρίς να αιτιολογείται η κρίση των ελεγκτών. Ο έλεγχος καταλήγει όμως συμπερασματικώς ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής του με την προμηθεύτρια εταιρεία, συνολικής καθαρής αξίας 17.600,00 € ήταν εικονικές.
4. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. λόγω έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.

5. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Με την προσβαλλόμενη πράξη, του καταλογίζεται συνολικά το ποσό των 114.973,12 €, ενώ έχει ήδη πληρώσει για το ελεγχόμενο έτος τους σχετικούς φόρους (Εισοδήματος και Φ.Π.Α.).

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «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 [...]. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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, [...]».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές) [...]

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. [...]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. [...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1216/01-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. [...] 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [...].

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....), 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δαπάνες ύψους 68.230,74€ για το έτος 2018, κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες από τον έλεγχο διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι:

«Όσον αφορά το ποσό των 68.230,74 ευρώ που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και αφορά σε τιμολόγια αξίας κάτω των 500,00 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν διατραπεζικά, αξίζει να επισημανθούν τα ακόλουθα. [...]

[...] η ελεγκτική αρχή δεν αναγνωρίζει, αυθαίρετα και παρανόμως, το ποσό των 68.230,74 ευρώ που αφορά σε αγορές που πραγματοποίησα το έτος 2018 στο πλαίσιο της επιχειρηματικής μου δραστηριότητας από την προμηθεύτρια επιχείρησηγια τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά τιμολόγια, όλα κάτω των 500,00 ευρώ και τα οποία εξόφλησα τοις μετρητοίς. Ειδικότερα για τις συναλλαγές που πραγματοποίησα με την ως άνω επιχείρηση εκδόθηκαν από την τελευταία τα αντίστοιχα παραστατικά, όπως αυτά αναλυτικά παρατίθενται στον πίνακα στις σελίδες 32-33 της σχετικής έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, τα οποία και εξόφλησα νόμιμα με μετρητά. Όσον αφορά δε τους ισχυρισμούς της ελεγκτικής αρχής περί δήθεν μεθοδευμένου κατακερματισμού των τιμολογίων αλλά και τυχόν ελλείψεων των σχετικών τιμολογίων, αναφέρω αρχικά ότι από πλευράς μου έδρασα καθ' όλα νόμιμα και οι σχετικοί ισχυρισμοί για δήθεν μεθοδικό κατακερματισμό είναι αναπόδεικτοι και άτοποι, ενώ τυχόν αταξία των φορολογικών δεδομένων της εκδότριας επιχείρησης είναι άνευ αξίας και χωρίς συνέπεια για εμένα, αφού δεν θα μπορούσα να γνωρίζω την αταξία αυτή λόγω φορολογικού απορρήτου, και ούτε επηρεάζει με κάποιο τρόπο τις συναλλαγές που πραγματοποίησα εγώ με τον ως άνω. Συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013, διότι πρόκειται για νόμιμες συναλλαγές αξίας κάτω των 500,00 ευρώ, για τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις δεν είχα υποχρέωση να τις εξοφλήσω διατραπεζικά και άρα εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνωρίζει την έκπτωσή τους, αλλά αντίθετα τις καταλογίζει ως καθαρό κέρδος της επιχείρησής μου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως προς τη μη αναγνώριση τιμολογίων αγοράς λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής ύψους 68.230,74€ αναφέρονται τα εξής :

- Το ποσό ύψους 49.065,64€ αφορά τιμολόγια άνω των 500,00€ που δε διαπιστώθηκε η ολική εξόφληση με τραπεζικό μέσο, κατά τα προβλεπόμενα στην περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/13, και
- Το ποσό ύψους 19.165,10€ αφορά τιμολόγια κάτω των 500,00€ από τον προμηθευτήμε ΑΦΜ ο οποίος πώλησε σε είκοσι τέσσερις (24) διαφορετικές ημερομηνίες στον ελεγχόμενο εμπορεύματα για τα οποία την ίδια ημέρα εκδόθηκαν πολλαπλά τιμολόγια (ΤΔΑ), όλα αξίας κάτω των 500,00€ ενώ αντίθετα σε όλες τις περιπτώσεις η ημερήσια αξία των συναλλαγών υπερβαίνει το ποσό των 500,00€. Με την πρακτική αυτή καταστρατηγείται η περ. β του άρθρου 23 του ν.4172/2013 με την οποία οι δαπάνες άνω των 500,00€ δεν αναγνωρίζονται αν η ολική ή μερική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων για τις αγορές συνολικού ύψους 49.065,64€ που αφορούν τιμολόγια άνω των 500,00€ δεν προσκόμισε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ότι οι ως άνω αγορές έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων, για τις αγορές συνολικού ύψους 19.165,10€ που αφορούν τιμολόγια κάτω των 500,00€ από τον προμηθευτήμε ΑΦΜ δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, ως προς τη συνήθη εμπορική πρακτική και επιχειρηματική συμπεριφορά, ήτοι στοιχεία με τα οποία να τεκμηριώνεται ότι οι τρέχουσες ιδιαίτερες ανάγκες της επιχείρησής του επέβαλαν την αγορά αγαθών με διαφορετικά τιμολόγια, εκδοθέντα την ίδια ημέρα και σε όλες τις περιπτώσεις των συναλλαγών, με καθαρές αξίες κάτω των 500,00€.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 (πρώην 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.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024, (πρώην άρθρο 66 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...]

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

συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024, (πρώην 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 ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι:

«Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και η οποία περιέχει την αιτιολογία της, πάσχει από πλημμελή αιτιολογία. [...] Ειδικότερα, με τρόπο άκρως αφαιρετικό, αντιφατικό και αυθαίρετο, η Διοίκηση έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονική τη συναλλαγή, χωρίς να αιτιολογεί την κρίση των ελεγκτών. Καταλήγει, λοιπόν, ο έλεγχος, όλως συμπερασματικώς στην κρίση ότι η συναλλαγή της επιχείρησής μου με την προμηθεύτρια επιχείρηση ήταν εικονική. Σε τούτο όμως προβαίνει χωρίς να στηρίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ή πραγματικό δεδομένο που προέκυψε από τον έλεγχο προς την δική μου επιχείρηση. Σε κάθε περίπτωση, η ως άνω προμηθεύτρια επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση, καθώς της είχε νομίμως αποδοθεί Α.Φ.Μ. και είχε νομίμως προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. [...] Επομένως, ως λήπτης των επιδίκων φορολογικών στοιχείων, **λειτούργησα όλως καλοπίστως στις επίμαχες συναλλαγές**, καθώς, στο μέτρο, που μου επέτρεπαν κάτι τέτοιο οι διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου και σε συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των οικείων διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), έλεγξα και επιβεβαίωσα πλήρως τα αναγκαία στοιχεία της αντισυμβαλλομένης μου επιχειρήσεως.[...].

Πέραν των όσων αναφέρθηκαν, μια απλή ανάγνωση της έκθεσης ελέγχου είναι αρκετή για να αντιληφθούμε ότι η απαιτούμενη, εμπεριστατωμένη απόδειξη της εικονικότητας από τους ελεγκτές δεν υφίσταται. Ειδικότερα, με τρόπο άκρως αφαιρετικό, αντιφατικό αλλά και αυθαίρετο η Διοίκηση έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές που αναγράφονται στο σώμα της έκθεσης χωρίς να αιτιολογεί την κρίση των ελεγκτών. Καταλήγει, λοιπόν, ο έλεγχος, όλως συμπερασματικώς στην κρίση ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής μου με την επιχείρηση, ήταν εικονικές. Σε τούτο όμως προβαίνει χωρίς να στηρίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ή πραγματικό δεδομένο που προέκυψε από τον έλεγχο προς την δική μου επιχείρηση. Συν τοις άλλοις, δεν παρατίθεται κάποιο δεδομένο ή έγγραφο σχετικά με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προμηθεύτρια εταιρία, από το οποίο να προκύπτει και να αποδεικνύεται εξειδικευμένα η παράνομη συμπεριφορά της δικής μου επιχείρησης.[...].

Παρά την καθ' όλα νόμιμη συναλλαγή μου με την ως άνω επιχείρηση, η Διοίκηση με βάσει τα όσα αναφέρει στην έκθεση ελέγχου δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαχθεί με την εν λόγω επιχείρηση, θεωρώντας τον εκάστοτε συναλλασθέντα κακόπιστο και λήπτη εικονικών τιμολογίων κατ' αντικειμενικό τρόπο. Αρχικά συναλλάχθηκα με την ως άνω, νόμιμα, παρέλαβα τα επίμαχα εμπορεύματα και αγνοώ πλήρως αν η επίμαχη επιχείρηση έχει διαπράξει την οποιαδήποτε παρανομία στις συναλλαγές της με άλλες επιχειρήσεις, καθώς η **μεταξύ μας συναλλαγή ήταν πραγματική.** [...] Δεν διαφαίνεται επομένως, καμία παράνομη συμπεριφορά από πλευράς μου, καθώς όλα συντελέστηκαν με απόλυτη νομιμότητα. Δεν γνωρίζω και δεν οφείλω να γνωρίζω αν ο αρχικός εκδότης του

τιμολογίου συναλλάσσεται εικονικά και κακόπιστα ή όχι, από την στιγμή που η δική μου συναλλακτική σχέση μαζί του είναι καθ' όλα νόμιμη. Ξεπερνάει κάθε λογική ο αυθαίρετος χαρακτηρισμός των τιμολογίων που με αφορούν ως εικονικά, την στιγμή μάλιστα που η ως άνω επιχείρηση διατηρούσε ενεργό ΑΦΜ.

[...] Εν προκειμένω, η εξόφθαλμη αοριστία και η εν γένει πλήρης ένδεια της αιτιολογίας της προσβαλλομένης συνίσταται στο γεγονός ότι δεν αναφέρει τίποτα για την επιχείρησή μου, όπως και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες δεν έχουν καμία ελεγκτική επαλήθευση ή πραγματικά περιστατικά, δυνάμει των οποίων, υποτίθεται ότι θεμελιώνεται η στοιχειοθέτηση της κατ' εμού αποδιδόμενης παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών παραστατικών στις επίμαχες συναλλαγές, [...].

Η Διοίκηση έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, χωρίς να αιτιολογείται η κρίση των ελεγκτών. Καταλήγει, λοιπόν, ο έλεγχος, όλως συμπερασματικώς στην κρίση ότι οι συναλλαγές της επιχείρησής μου με την προμηθεύτρια εταιρία συνολικής καθαρής αξίας 17.600,00 ευρώ ήταν εικονικές, χωρίς να στηρίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ή πραγματικό δεδομένο που προέκυψε από τον έλεγχο προς την δική μου επιχείρηση. Μάλιστα είναι χαρακτηριστικό πως στην έκθεση ελέγχου δεν συμπεριλαμβάνεται καν ολόκληρο το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε στην ως άνω επιχείρηση και κρίθηκε ότι αποτελεί εκδότη εικονικών φορολογικών παραστατικών, παρά μόνο αναφέρει επιγραμματικά στις σελίδες 5-8 κάποιες πλημμέλειες που αφορούν αποκλειστικά στην προμηθεύτρια επιχείρηση, από τις οποίες συνήγαγε η ελεγκτική αρχή την εικονικότητα των φορολογικών παραστατικών, ενώ για τη δική μου επιχείρηση αναφέρεται μόνο ότι «Η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων για το φορολογικό έτος 2018, τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρηση Προκύπτει δηλαδή, ότι ο έλεγχος γενικά και αόριστα μου καταλογίζει παραβάσεις εικονικότητας όχι με πραγματικά περιστατικά ως οι νόμοι και η πάγια δικαστηριακή νομολογία, αλλά με γενικόλογες, επιπόλαιες και συμπερασματικές εκτιμήσεις που καθιστούν την τελική ελεγκτική κρίση ατεκμηρίωτη και μη νόμιμη (ΣτΕ 555/2010, 556/2010).

Ειδικότερα, η έκθεση ελέγχου κάνει αναφορά μόνο στις ελλείψεις και τις πλημμέλειες που παρατηρήθηκαν από την προμηθεύτρια εταιρία χωρίς να αναφέρει σε τι συνίσταται η επικαλούμενη ως παράνομη ενέργεια από πλευράς μου, στοιχεία για τα οποία όφειλε σε κάθε περίπτωση να έχει μεριμνήσει η εκδότη εταιρία και πουθενά δεν αναφέρει πως σχετίζονται οι τυχόν πλημμέλειες αυτές με τις επίδικες συναλλαγές της δικής μου επιχείρησης και πως προκύπτει ότι οι δικές μου συναλλαγές ήταν εικονικές.[...]

[...] Επί της ουσίας, η Διοίκηση μετακυλώντας ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον διοικούμενο, δέχεται ως αδιαμφισβήτητη παραδοχή ότι όποιος συνεργάζεται με την επίμαχη επιχείρηση ως τελικός λήπτης των εμπορευμάτων, είναι άνευ ετέρου κακόπιστος και ότι πρόκειται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Συνεπώς, δεν υφίσταται καμία απόδειξη περί του δόλου μου, ποσώ δε μάλλον καμία απόδειξη περί της εικονικότητας της συναλλαγής που με αφορά.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία, σαράντα τέσσερα (44) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς), συνολικής καθαρής αξίας 17.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.224,00€, με εκδότη την επιχείρηση με την επωνυμία « του», με Α.Φ.Μ., με κύρια επαγγελματική δραστηριότητα και δευτερεύουσες και εδρεύουσα στην κοινότητα Η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και

επομένως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στις χρήσεις 2017, 2018 & 2019 είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/2014 όπως διατυπώθηκε στο πόρισμα της από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) που συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σε ότι αφορά την εκδότρια με επωνυμία «..... του» και Α.Φ.Μ., η εικονικότητα του συνόλου των φορολογικών στοιχείων (συνολικά 2.361) που εξέδωσε προς τους πελάτες της στο φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 936.538,35€ πλέον Φ.Π.Α. 223.493,53€, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από τον έλεγχο, όπως αναγράφεται και αναλυτικά στις σελ. 10-14 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος:

«Ειδικότερα αναγράφεται: “..... Για την αξιολόγηση της διενέργειας ή μη των επίμαχων συναλλαγών και στη συνέχεια για τον χαρακτηρισμό των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, όπως αυτά πηγάζουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις-εσόδων 2017 της εδώ ελεγχόμενης και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων 2018-2019 των αντισυμβαλλομένων της, ο έλεγχος εστίασε κυρίως σε παραμέτρους όπως στη συναλλακτική υπόσταση ή μη της εδώ ελεγχόμενης, στη δυνατότητα ή μη να προβεί στην πραγματοποίηση συναλλαγών που φέρεται να παρέχει, στη ροή του χρήματος κατά την εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, στη φορολογική συμπεριφορά των σχετιζόμενων με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα, νομικών οντοτήτων ως αντισυμβαλλομένων της καθώς και τον τελικό επιδιωκόμενο σκοπό, τα ευρήματα των οποίων έχουν ως εξής:

- Η ελεγχόμενη έκανε έναρξη εργασιών την με αντικείμενο εργασιών ως κύρια και ως δευτερεύουσες και έδρα Από επιτόπιο έλεγχο που έγινε από συνεργείο της Υπηρεσίας μας, δεν προέκυψε να λειτουργεί η επιχείρηση αυτή στην διεύθυνση που δηλώθηκε.[...]

- δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από τη δηλούμενη ως έδρα της ή άλλο τόπο, εφόσον ήταν και είναι άγνωστη στη δηλωθείσα διεύθυνση.

- δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από ημερομηνία έναρξης της επιχείρησης 28/06/2017 έως 31/12/2020, ούτε βέβαια και μέχρι την ημέρα συντάξεως της παρούσας ειδικής έκθεσης.

- Η ελεγχόμενη οντότητα για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως και 11-02-2021 δεν φέρεται να πραγματοποίησε εισαγωγές/εξαγωγές/στοιχεία διαμετακόμισης, σύμφωνα με έγγραφο της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ/ ΔΝΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ, ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ (ΔΑΤΕ) ως απάντηση σε σχετικό αίτημά μας για παροχή πληροφοριών,

- Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στοιχεία, η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται κατά τη χρήση 2017 να έχει διενεργήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών με χώρα προέλευσης την Ουγγαρία, για τις οποίες όπως προ είπαμε δεν υπέβαλε σχετικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, δημιουργώντας στο σύστημα VIES διαφορές. [...]

- δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017,2018,2019 και 2020.

- υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων ΜΥΦ για το έτος 2017 τα δεδομένα των οποίων φέρουν αποκλίσεις με τις αντίστοιχες υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων των αντισυμβαλλομένων της, ενώ δεν υπέβαλλε για τα έτη 2018 και 2019 (αν και δηλώνεται για τα έτη αυτά ως εκδότης φορολογικών στοιχείων από αντισυμβαλλόμενες ως λήπτριες οντότητες),

- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών/εξόδων για όλα τα ελεγχόμενα έτη, επί της ουσίας πραγματοποιεί υπέρογκες σε αξία πωλήσεις δίχως να εμφανίζεται να πραγματοποιεί αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων προς μεταπώληση. Επί της ουσίας ως προς τις αγορές της ελεγχόμενης, βάσει του συστήματος διασταύρωσης συγκεντρωτικών καταστάσεων, δεν προκύπτουν από την ίδια δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ, ούτε βέβαια προέκυψε να έχουν πραγματοποιηθεί αγορές από δηλώσεις τρίτων (αντισυμβαλλομένων ΜΥΦ) προκειμένου να δικαιολογηθούν οι φερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων.
- δεν προέβηκε στην εξόφληση (εν όλω ή εν μέρει) των επιβληθέντων προστίμων.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν φέρεται να απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις, εφόσον δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., ενώ δεν προκύπτει να μετέφερε ή να κατέθεσε χρήματα για πληρωμές μισθοδοσίας σε τραπεζικούς λογαριασμούς υπαλλήλων που τυχόν απασχολούσε. [...]
- Για το έτος 2017 δεν φέρεται να γίνεται εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων (συνολικής αξίας 619.335,06€) προς τις λήπτριες επιχειρήσεις, με καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου Κ..... [...].
- Επίσης, η ελεγχόμενη κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία για μισθωμένα μεταφορικά μέσα ή άλλα συμφωνητικά προκειμένου να εκτελεί τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα τιμολόγια.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.
- Επειδή, η ανωτέρω δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ.....Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων- των βιβλίων και στοιχείων (εκδοθέντων και ληφθέντων) της επιχείρησης που τηρήθηκαν στα φορολογικά έτη 2017 - 2018 - 2019 και 2020, η μη διάθεση στον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων καθιστά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατ' επέκταση ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών του αρ. 20 ΠΔ 186/92 και Εσόδων- Εξόδων (ΜΥΦ) που υπέβαλε η ελεγχόμενη, για τις ελεγχόμενες περιόδους αλλά και αυτών που υπέβαλαν οι τρίτοι και συμπεριέλαβαν την ελεγχόμενη επιχείρηση ως πελάτη ή προμηθευτή, κατέληξε για όλους τους ανωτέρω λόγους ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της οντότητας «..... του με Α.Φ.Μ:..... » είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Για όλους λοιπόν τους προαναφερόμενους λόγους, ο έλεγχος κατ' αντικειμενική κρίση / εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και πρακτικής,

ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΕΙ ότι η εδώ ελεγχόμενη εκδότρια επιχείρηση εν τοις πράγμασι τυγχάνει επαγγελματικά εξαφανισμένη και ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα ασχέτως εάν είχε κάνει έναρξη εργασιών, η οποία μόνο τύποις και νομιμοφανώς υφίσταται χωρίς να έχει δραστηριότητα και πρανιϊαντική φορολογική προσωπικότητα που δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις και λειτουργεί με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία εικονικών φορολογικών παραστατικών για την κάρπωση των αναλογούντων φόρων και ιδιαίτερα του Φ.Π.Α, από κοινού με τις λήπτριες οντότητες των παραστατικών αυτών.»

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η καταχώρηση των τιμολογίων στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης αποσκοπούσε στο να αλλοιώσει τα οικονομικά της δεδομένα εμφανίζοντας αυξημένες δαπάνες με συνεπακόλουθο την μείωση των

φορολογικών της υποχρεώσεων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην μη απόδοση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προς το Δημόσιο.

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 τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), 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 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία (ήτοι δελτία παραγγελίας, δελτία αποστολής, τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης) που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου παρά προβάλλει αόριστα ισχυρισμούς περί νομιμότητας των υπό κρίση συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την παραβίαση κατ'ουσίαν διάταξης νόμου και την παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ. λόγω έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), 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 το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου

ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ 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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ο έλεγχος συνέταξε την από Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, στην οποία αναγράφεται αναλυτικά και με πλήρη αιτιολογία το πόρισμα του ελέγχου βάσει του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιβολή από τη φορολογική αρχή του ποσού των 114.973,12 €, ενώ έχει ήδη πληρώσει για το ελεγχόμενο έτος τους σχετικούς φόρους (Εισοδήματος και Φ.Π.Α.), είναι αντίθετη με όσα επιτάσσει η αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

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 δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.762,55	170.389,76	170.389,76	163.627,21
	της συζύγου				
Υπόλοιπο Φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	312,71	68.504,07	68.504,07	68.191,36
Προκαταβολή φόρου		1.476,04	1.476,04	1.476,04	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024)			34.095,68	34.095,68	34.095,68
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 § 1 Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024)					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης			12.686,08	12.686,08	12.686,08
Τέλος Επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	1.850,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	3.638,75	118.611,87	118.611,87	114.973,12
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

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.