



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3415**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
 - δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 29.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης (έδρας) / Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, κατοίκου Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	.....	17.6.2024	28.6.2024	ΦΕφπ	01/01/2019 - 31/12/2019	139.151,53 €
2	.....	17.6.2024	28.6.2024	ΦΕφπ	01/01/2020 - 31/12/2020	77.662,47 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 29.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./17.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 81.453,48 €, πλέον 40.727,00 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2019 και 16.971,05 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 139.151,53 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι: «Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 52 του Κ.Φ.Δ. Οι τόκοι ανέρχονται σε 0,73% ανά μήνα και υπολογίζονται από την επόμενη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου».
- 2) Με την υπ' αριθμ./17.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 51.774,98 €, πλέον 25.887,49 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020, ήτοι συνολικό ποσό 77.662,47 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι: «Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 52 του Κ.Φ.Δ. Οι τόκοι ανέρχονται σε 0,73% ανά μήνα και υπολογίζονται από την επόμενη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου».

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

Α) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την προσθήκη:

α) στα (δηλωθέντα) φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) της επιχείρησής του της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλωμένα φορολογητέα ύλη») συνολικού ύψους **156,43 €** και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους **142.116,47 €** και ειδικότερα:
 - δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **5.805,55 €**,
 - δαπανών μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **91.728,35 €**,
 - καταχωρημένων αγορών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, συνολικού ύψους **27.382,57 €** και
 - δαπανών που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές (τα σχετικά τρία (3) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **17.200,00 €**,

επομένως ποσού συνολικού ύψους **142.272,90 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	5.594,30 €	147.867,30 €

και β) στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **70.133,16 €**,

ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων συνολικού ύψους **212.406,16 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	5.594,37 €	218.000,53 €

και Β) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **156.893,82 €** προσδιορισθέντων στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας (βάσει της σχετικής υπ' αριθμ./2024 απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2020-31.12.2020	0,37 €	156.894,19 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων το φέρει η Διοίκηση.
- 3) Παράβαση διατάξεως ουσιαστικού δικαίου, καθώς για την προσφυγή στις μεθόδους έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 28 ν. 4172/2013 δε δίνεται αιτιολογία.
- 4) Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
- 5) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2019 και 2020: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2019 και 2020), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα): «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 συνήθεις 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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια πραγματικής συναλλαγής, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση

από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. 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 [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], 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) [...]. 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. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...]. γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 77 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η

τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβάσθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 4505/1995).»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] 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 αρκούτσως 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 εππαμ., 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 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 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 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια εντός του 2019 των ως άνω υπό κρίση τριών (3) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	271	05.11.2019	5.000,00 €	1.200,00 €	6.200,00 €
2	283	07.11.2019	2.000,00 €	480,00 €	2.480,00 €
3	428	12.12.2019	10.200,00 €	2.448,00 €	12.648,00 €
ΣΥΝΟΛΟ			17.200,00 €	4.128,00 €	21.328,00 €

και εντός του 2020 των ως άνω υπό κρίση έξι (6) φορολογικών παραστατικών, ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
-----	-------------	------------	-------------	--------------	---------------

1	533	07.01.2020	5.200,00 €	1.248,00 €	6.448,00 €
2	535	08.01.2020	5.000,00 €	1.200,00 €	6.200,00 €
3	72	22.05.2020	5.600,00 €	1.344,00 €	6.944,00 €
4	21	13.06.2020	13.000,00 €	3.120,00 €	16.120,00 €
5	51	31.07.2020	8.000,00 €	1.920,00 €	9.920,00 €
6	211	24.09.2020	7.000,00 €	1.680,00 €	8.680,00 €
ΣΥΝΟΛΟ			43.800,00 €	10.512,00 €	54.312,00 €

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα παρατιθέμενα στις σελ. 37-38 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΕφπ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ τμήματα της από 19.8.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων» (βλ. τα παρατιθέμενα στις σελ. 37-38 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ τμήματα της από 19.8.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής), κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση, αν και είχε δηλώσει στη Φορολογική Διοίκηση ότι η έδρα της βρισκόταν αρχικά στο Αιγάλεω Αττικής (οδός), και στη συνέχεια στην Αθήνα (οδός), λειτούργησε εν τοις πράγμασι μόνο στην αρχικά δηλωθείσα διεύθυνση και αποκλειστικά και μόνο ως κατάστημα λιανικής πώλησης γυναικείων ενδυμάτων.

Από αυτοψίες που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε ότι διέθετε σε λειτουργία ένα εμπορικό κατάστημα λιανικής πώλησης στο Αιγάλεω Αττικής. Στο χώρο όμως αυτό δε βρέθηκε κανένα στοιχείο που να βεβαιώνει ότι στον ίδιο χώρο πραγματοποιούνταν ταυτόχρονα και συναλλαγές χονδρικών πωλήσεων.

Επιπλέον, δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο καμία άλλη επαγγελματική εγκατάστασή της (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα), εγκαταστάσεις οι οποίες απαιτούνταν για να αποθηκεύει η οντότητα το μεγάλο όγκο των εμπορευμάτων που εμφανιζόταν να μεταπωλεί.

β) Η εκδότρια δεν ήταν σε θέση να διενεργεί τις υπό κρίση χονδρικές πωλήσεις αγαθών, δεδομένου ότι δε διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό/τεχνολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα) ούτε και μεταφορικά μέσα (οχήματα κ.λπ.), κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση, ώστε να δικαιολογείται η άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και η στα πλαίσια αυτής διενέργεια σχετικών συναλλαγών, ήτοι της πώλησης και, στα πλαίσια αυτής, της μεταφοράς των αντίστοιχων εμπορευμάτων.

γ) Δεν εμφανίζεται να διενεργεί αγορές/προμήθειες υλικών (εμπορευμάτων), δεδομένου ότι δεν υπέβαλλε σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις, αλλά ούτε και είχε δηλωθεί ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων. Από αυτό συνάγεται ότι δεν είχε τη δυνατότητα τα μεταπωλεί.

Επομένως, δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών, εφόσον δεν προκύπτουν πραγματικές αγορές εμπορευμάτων από υπαρκτές επιχειρήσεις, ώστε να διενεργηθούν οι αντίστοιχες πωλήσεις αυτών.

Ευρύτερα, δεν υφίσταται αγορές εμπορευμάτων που να δικαιολογούν το μεγάλο όγκο των δηλωμένων (βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών) πωλήσεων για τα έτη 2019 και 2020.

δ) Από την ημερομηνία έναρξης της (13.11.2018) μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής είχε υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών-προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2019 και 2020, όχι δε και για τη χρήση 2018, και αποκλειστικά και μόνο σε σχέση με τις πωλήσεις χονδρικής που φερόταν να είχε διενεργήσει βάσει των εκδοθέντων από πλευράς της τιμολογίων, όχι δε και βάσει τυχόν διενεργηθεισών από πλευράς της δαπανών/αγορών/προμηθειών/εξόδων.

ε) Εξάλλου, από την έρευνα στους τηρούμενους από το φορέα της τραπεζικών λογαριασμών δε διαπιστώθηκαν πληρωμές για αγορές εμπορευμάτων και εν γένει δαπανών.

στ) Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι μέρος των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών παραστατικών πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα, τα οποία δε φέρονταν να έχουν καμία σχέση (επαγγελματική) τόσο με την ίδια όσο και με τους λήπτες των παραστατικών.

Σε πολλές δε περιπτώσεις οι καταθέσεις των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του φορέα της πραγματοποιούνταν σε καταστήματα τραπεζών στο κέντρο της Αθήνας και όχι σε καταστήματα τραπεζών στις περιοχές, όπου έδρευαν οι πελάτες της.

ζ) Η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζεται ως «εξαφανισμένη».

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση τρία (3) + έξι (6) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα αναφερόμενα στη σελ. 39 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΕφπ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάσει των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), ήτοι του ότι η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, τη μη πραγματοποίηση αγορών εμπορευμάτων, την ανυπαρξία του απαιτούμενου μηχανολογικού/τεχνολογικού εξοπλισμού και την ανυπαρξία μεταφορικών μέσων-, δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα, τα απαραίτητα υλικά και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση πωλήσεις στο σύνολό τους.

Επειδή, με τον μεν **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας, ειδικότερα δε ότι:

Αναφορικά με τις συναλλαγές με την επιχείρηση (φυσικό πρόσωπο) με ΑΦΜ:

α) Πουθενά δεν αναγράφεται στη σχετική έκθεση ελέγχου η εμπλοκή της δικής του επιχείρησης, παρά μόνο παρατίθεται αυτούσιο το πόρισμα του ελέγχου σε έτερη επιχείρηση, χωρίς υπαγωγή

στα πραγματικά περιστατικά που αφορούν στη δική του επιχείρηση και χωρίς να του κοινοποιηθεί ολόκληρη η έκθεση ελέγχου, στην οποία βασίστηκε ο έλεγχος στη δική του επιχείρηση.

β) Σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση, καθώς της είχε νομίμως αποδοθεί ΑΦΜ και είχε νομίμως προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ακόμα και στην ίδια την έκθεση ελέγχου επιβεβαιώνεται αυτό, αφού αναφέρεται ότι η ανωτέρω επιχείρηση υφίσταται νομότυπα. Τα δεδομένα αυτά, ακόμη κι όχι όλα από αυτά, ήταν τα μοναδικά, τα οποία υποχρεούταν, αλλά και μπορούσε να ελέγξει, καθώς τα λοιπά στοιχεία της φορολογικής συμπεριφοράς του εκάστοτε αντισυμβαλλομένου (υποβολή φορολογικών δηλώσεων, πληρωμή φόρων κ.λπ.) δεν μπορούσε να τα γνωρίζει λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου.

Επομένως, ως λήπτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων λειτούργησε όλως καλοπίστως στις υπό κρίση συναλλαγές, καθώς, στο μέτρο που του επέτρεπαν οι διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου και σε συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των οικείων διατάξεων του ν. 4308/2014, ήλεγξε και επιβεβαίωσε πλήρως τα αναγκαία στοιχεία της εκάστοτε αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, ήτοι: α) τον ΑΦΜ αυτής, όπως προέκυπτε από τη σχετική δήλωση έναρξης εργασιών της, β) την έναρξη της δραστηριότητάς της, όπως προέκυπτε από το μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης, γ) το αντικείμενο δραστηριότητάς της, όπως προέκυπτε από τη δήλωση έναρξης εργασιών της και δ) την έδρα αυτής.

Περαιτέρω έλεγχος ούτε ήταν δυνατός, λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, ούτε απαιτείτο από την οικεία νομοθεσία.

γ) Όπως δε παγίως έχει κριθεί από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, ουδόλως μπορεί να στοιχειοθετηθεί ικανό πόρισμα περί εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών από απλές ενδείξεις περί τυχόν παραβατικής συμπεριφοράς του εκδότη των παραστατικών, χωρίς να διενεργηθούν συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις στην επιχείρηση του λήπτη.

Είναι αδιανόητο ότι στην έκθεση ελέγχου ουδεμία αναφορά γίνεται σχετικά με ελεγκτικές επαληθεύσεις που να αφορούν τη δική του επιχείρηση. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις έγιναν βάσει του πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ, το οποίο ουδέποτε του κοινοποιήθηκε, ώστε να λάβει πλήρη γνώση του, παρά μόνο επισυνάφθηκε απόσπασμά του στη δική του έκθεση ελέγχου, προκειμένου να του καταλογιστούν οι υπό κρίση φερόμενες παραβάσεις, και κατά το οποίο προκύπτει ότι δεν υπάρχει απόλυτη βεβαιότητα ως προς το γεγονός ότι η ως άνω επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών παραστατικών, αλλά αντίθετα στηρίζεται σε ενδείξεις.

Η Φορολογική Αρχή δεν πραγματοποίησε ενδελεχή έλεγχο των αποθεμάτων αποθήκης της επιχείρησής του, βάσει της κατάστασης απογραφής, ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη και τη διακίνηση των ως άνω εμπορευμάτων, αλλά κατέληξε στο αυθαίρετο συμπέρασμα για την εικονικότητα των τιμολογίων, βασιζόμενη στις ενδείξεις που προέκυψαν κατά τον έλεγχο των βιβλίων της εκδότριας των φορολογικών παραστατικών για το σύνολο των συναλλαγών τους, τα οποία λόγω της ασυνέπειας, που επιβεβαιώνει ο έλεγχος, της ανωτέρω επιχείρησης δεν είναι ορθά συμπληρωμένα από πλευράς τους.

Με άλλα λόγια, η αιτιολογία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων δεν ερείδεται σε στοιχεία που ελέγχθηκαν και αφορούν στις συγκεκριμένες συναλλαγές που έλαβαν χώρα με τα υπό κρίση τιμολόγια, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται από τους συντάκτες της έκθεσης η φερόμενη εικονικότητά τους.

δ) Πέραν των όσων αναφέρθηκαν, μια απλή ανάγνωση της έκθεσης ελέγχου είναι αρκετή, προκειμένου να αντιληφθεί κανείς ότι η απαιτούμενη εμπειριστατωμένη απόδειξη της εικονικότητας από τους ελεγκτές δεν υφίσταται. Ειδικότερα, με τρόπο άκρως αφαιρετικό, αντιφατικό, αλλά και αυθαίρετο, ο υπό κρίση έλεγχος έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με την ανωτέρω επιχείρηση.

ε) Σχετικά με την αποδιδόμενη λήψη τριών (3) + έξι (6) εικονικών φορολογικών παραστατικών: εκπρόσωποι της επιχείρησης μετέβησαν στο κατάστημά του, προσφέροντας του συμφωνία για πώληση προϊόντων stock σε πολύ χαμηλές τιμές, χωρίς να γνωρίζει την προέλευση των εμπορευμάτων. Ακόμα, τη μεταφορά των εμπορευμάτων στο κατάστημά του επωμίζονταν οι ίδιοι, ενώ αυτός όφειλε να εξοφλήσει το αντίστοιχο παραστατικό. Τα προϊόντα έφταναν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρία που συνεργαζόταν με την προμηθεύτρια, για τα οποία εκδίδονταν παραστατικά και τα οποία εξοφλούσε νόμιμα είτε εφάπαξ είτε επί πιστώσει. Επομένως, δε γνώριζε και δεν όφειλε να γνωρίζει αν η εκδότρια των τιμολογίων συναλλασσόταν εικονικά και κακόπιστα ή όχι. Εξάλλου, οι πληρωμές των εν λόγω τιμολογίων έγιναν διατραπεζικά.

Άλλωστε, βάσει της κοινής λογικής και δεδομένου ότι οι τζίρος της επιχείρησής του ανερχόταν σε ποσό άνω των 281.805,10 € και 149.083,01 € για τα έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα, το ποσό των εικονικών τιμολογίων, αν τα είχε όντως λάβει, δε θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των τελευταίων ετών, δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή με την εν λόγω εκδότρια πέραν των υπό κρίση φορολογικών ετών.

στ) Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι η Διοίκηση δεν κατορθώνει να τεκμηριώσει επαρκώς τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις, αφού ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές του με την εκδότρια οντότητα ως εικονικές στο σύνολό τους με μοναδικό κριτήριο τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ, χωρίς ωστόσο να γίνει καμία περιγραφή και αναφορά στο περιεχόμενο των τιμολογίων, χωρίς να έχει εξεταστεί εάν η εκδότρια είχε τη δυνατότητα παροχής των πωληθέντων αγαθών, καθώς και σε τι αυτά αφορούσαν, και τέλος χωρίς να προβεί στη διαπίστωση εάν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της εκδότριας. Η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την ελεγκτική αρχή, αλλά αντίθετα επιβεβαιώνεται κιόλας.

Δε διαφαίνεται επομένως καμία παράνομη συμπεριφορά από πλευράς του, καθώς όλα συντελέστηκαν με απόλυτη νομιμότητα, ενώ δε γνωρίζει και δεν οφείλει να γνωρίζει αν ο αρχικός εκδότης του τιμολογίου είχε εκδώσει στο παρελθόν τιμολόγια για ανύπαρκτες συναλλαγές ή είναι γενικά κακόπιστος.

Εν κατακλείδι, σε ένα ευνομούμενο κράτος δεν είναι δυνατόν με μία ανατιολόγητη έκθεση ελέγχου, στην οποία η Διοίκηση δεν επικαλείται κάποιο δεδομένο που αφορά στη δική του επιχείρηση και η οποία έχει εκδοθεί κατ' αποκλειστικότητα βάσει συμπερασμάτων άλλης επιχείρησης, να του καταλογίζεται το επίδικο ποσό.

Εξάλλου συναφώς, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφασή της και παράθεση των κριτηρίων, βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική ευχέρεια, γεγονός το οποίο

κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για την εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων, ειδικότερα δε ότι:

α) Δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης λήψης εικονικών τιμολογίων. Ειδικότερα, εξαρχής στην έκθεση ελέγχου η Διοίκηση αποδίδει στα υπό κρίση παραστατικά το χαρακτηρισμό «εικονικά», χωρίς να προβαίνει σε κανέναν συλλογισμό και καμία απόδειξη. Αντιθέτως, δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαχθεί με την αναγραφόμενη ανωτέρω επιχείρηση, μετακυλώντας ανεπίτρεπτα στον ίδιο ως διοικούμενο το βάρος απόδειξης, ενώ θα έπρεπε εκείνη να αποδείξει την πλημμέλεια τους με στοιχεία που βασίζονται στην δική του επιχείρηση και όχι κάποιου τρίτου.

Ο ίδιος από πλευράς του συναλλάχθηκε με τον εκάστοτε προμηθευτή καλόπιστα και νόμιμα, ήτοι πραγματοποίησε πραγματικές και νόμιμες συναλλαγές κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, όπου κατόπιν δειγματισμού παρήγγειλε τα προϊόντα, τα οποία μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρία συνεργαζόμενη με την προμηθεύτρια επιχείρηση, ενώ επιπλέον έλαβε και τα αντίστοιχα παραστατικά/τιμολόγια, προβαίνοντας στη νόμιμη εξόφλησή τους.

β) Σε κάθε περίπτωση, η ως άνω επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς, αλλά και συναλλακτικώς, επιχείρηση, καθώς της είχε νόμιμα αποδοθεί ΑΦΜ και είχε προβεί νομίμως σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, ενώ η έδρα της βρίσκεται επί της οδούστο Αιγάλεω. Τα δεδομένα αυτά, ακόμη και αν όχι όλα από αυτά, ήταν τα μοναδικά που υποχρεούταν, αλλά και είχε τη δυνατότητα να ελέγξει, ενόψει των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου που δεν του επέτρεπαν περαιτέρω έρευνα.

γ) Μετά την παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος είναι πρακτικά αδύνατον να ελεγχθεί η αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας από την ελέγχουσα αρχή, καθόσον το γεγονός που επικαλείται η φορολογική αρχή ότι δε βρέθηκε η επιχείρηση στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στην Αθήνα δεν μπορεί να αποδειχτεί με βεβαιότητα εκ των υστέρων, δεδομένου ότι μπορεί κατά την ελεγχόμενη χρήση η εταιρεία αυτή να λειτουργούσε στη δηλωθείσα ή σε άλλη διεύθυνση για τις χονδρικές πωλήσεις και πλέον να μη βρίσκεται εκεί, όπως επιβεβαιώνεται και στη σελ. 35 της έκθεσης ελέγχου, όπου πράγματι απεδείχθη ότι λειτούργησε στην αρχικά δηλωθείσα διεύθυνση, και επομένως δεν πρόκειται για ανύπαρκτη επιχείρηση. Το γεγονός ότι αυτή η διαπίστωση, σχετικά με το κατάστημα επί της οδού, δεν έγινε από την ίδια την υπηρεσία του ελέγχου αλλά από πληροφορίες περιοίκων, καθιστά τα συμπεράσματα του ελέγχου εξαιρετικά επισφαλή.

δ) Επίσης, δεν όφειλε να γνωρίζει αν η ως άνω επιχείρηση ήταν συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις ούτε αν συνεργάζεται με τις φορολογικές αρχές ούτε μάλιστα υπήρχε η δυνατότητα να το γνωρίζει. Η ασυνέπεια της αντισυμβαλλόμενης ουδόλως αποδεικνύει συνεκδοχικά τη δική του κακή πίστη και το ανύπαρκτο των ελεγχόμενων συναλλαγών. Αναφέρει επίσης το πληροφοριακό δελτίο ότι η οντότητα προβαίνει σε πλήθος χονδρικών πωλήσεων, γεγονός που δείχνει ότι ήταν σε θέση να πωλούν εμπορεύματα.

Επί της ουσίας, η Διοίκηση, μετακυλίωντας ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον διοικούμενο, δέχεται ως αδιαμφισβήτητη παραδοχή ότι όποιος συνεργάζεται με τις ανωτέρω επιχειρήσεις 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 του, πόσω δε μάλλον καμία απόδειξη περί της εικονικότητας των συναλλαγών που τον

αφορούν. Πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθεί υπόψη η καλή πίστη κατά τη λήψη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, γεγονός που ενισχύεται από την αποπληρωμή των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο. Κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ η φορολογική αρχή οφείλει να διενεργεί ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρηση του λήπτη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων. Κανένας ουσιαστικός έλεγχος δε διενεργήθηκε από τον φορολογικό έλεγχο και, ως εκ τούτου, η αιτίαση για εικονικότητα δεν αποδεικνύεται.

ε) Ειδικά ως προς τη φερόμενη έλλειψη αγορών της προμηθεύτριας οι ισχυρισμοί του ελέγχου αποδεικνύονται ανακριβείς, διότι αποτελούν συμπεράσματα και όχι τεκμηριωμένα στοιχεία. Εάν η προμηθεύτρια διενήργησε τις δικές της αγορές χωρίς τιμολόγια, δεν ενδιαφέρει τη δική του επιχείρηση ούτε θα ήταν ποτέ δυνατό να ελεγχθεί από τον ίδιο κάτι τέτοιο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΕφπ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και συγκεκριμένα από τις σελ. 32 και 39 αυτής, ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από 19.8.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση τρία (3) + έξι (6) αντίστοιχα που έλαβε και χρησιμοποίησε ο προσφεύγων, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της (κυρίως: ανύπαρκτες αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της, ανυπαρξία της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής και γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων) ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό του νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την ως άνω από 19.8.2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ως εικονικών παραστατικών πέραν των ήδη διενεργηθέντων συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Αττικής (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)), παρόλ' αυτά όμως προέβη και ο ίδιος σε συγκεκριμένες ενέργειες, σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου του και συγκεκριμένα στη σελ. 39 αυτής.

β) Μόνη η επίκληση από τον προσφεύγοντα του ότι 1) η εκδότρια-προμηθεύτρια επιχείρηση αποτελούσε υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση και ο ίδιος συναλλάχθηκε με αυτήν καλόπιστα και νόμιμα και έτσι πραγματοποίησε πραγματικές και νόμιμες συναλλαγές κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, 2) κατόπιν δειγματισμού παρήγγειλε τα προϊόντα, ειδικότερα δε εκπρόσωποι της εκδότριας μετέβησαν στο κατάστημά του, προσφέροντας του συμφωνία για πώληση προϊόντων stock σε πολύ χαμηλές τιμές, ο ίδιος δε δεν γνώριζε την προέλευση των εμπορευμάτων, 3) τη μεταφορά των εμπορευμάτων στο κατάστημά του επωμιζόταν η εκδότρια και συγκεκριμένα τα προϊόντα μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρία συνεργαζόμενη με την εκδότρια-προμηθεύτρια, 4) έλαβε τα αντίστοιχα παραστατικά/τιμολόγια, προβαίνοντας στη νόμιμη εξόφλησή τους διατραπεζικά, είτε εφάπαξ είτε επί πιστώσει, 5) επομένως δε γνώριζε και δεν όφειλε να γνωρίζει αν η εκδότρια των τιμολογίων συναλλασσόταν

εικονικά και κακόπιστα ή όχι, 6) βάσει της κοινής λογικής και δεδομένου ότι οι τζίρος της επιχείρησής του ανερχόταν σε ποσό άνω των 281.805,10 € και 149.083,01 € για τα έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα, το ποσό των εικονικών τιμολογίων, αν τα είχε όντως λάβει, δε θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος, 7) όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των τελευταίων ετών, δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή με την εν λόγω εκδότρια πέραν των υπό κρίση φορολογικών ετών, δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό του ότι όντως οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια, πραγματοποιήθηκαν, αφού συναφώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικώς έγγραφα που να τεκμηριώνουν, συνολικώς και συνδυαστικώς εκτιμώμενα, με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό αυτό, όπως π.χ. στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τα πρόσωπα που εισέπραξαν τα τιμολογηθέντα ποσά ήταν είτε το φυσικό πρόσωπο-φορέας της εκδότριας ή άλλα πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτόν προς το σκοπό αυτό ή έστω συνδεδεμένα με την εκδότρια με οποιαδήποτε (έννομη) σχέση ή έστω προμηθευτές της, άλλα τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση του τιμήματος των επικαλούμενων συναλλαγών, σχετικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκδότρια επιχείρηση ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει σχετικές παραγγελίες κ.λπ.

γ) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τη διάταξη αυτή για την αναγνώριση της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο (ληφθέντα) φορολογικά παραστατικά που κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώναν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, κρίση που βασίστηκε στην αντικειμενική αδυναμία (έστω και εμμέσως συναγόμενη, κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) της εκδότριάς τους να τις πραγματοποιήσουν παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτό» πρόσωπο (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτό» πρόσωπο), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση των επικαλούμενων από αυτόν δαπανών της επιχείρησής του, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά τις ίδιες ως άνω ημερομηνίες), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω δαπανών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάσει αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΦΟΜΕΠ δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του των επικαλούμενων από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα) δαπανών του, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

δ) Από τη στιγμή που οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΕφπ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από

λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος συναλλάχθηκε καλόπιστα με την εκδότρια των υπό κρίση παραστατικών επιχείρηση και δε συνέτρεχε δόλος στην περίπτωση του κατά την πραγματοποίηση της εκάστοτε συναλλαγής.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος (κατά το ως άνω εξετασθέν μέρος του) και δεύτερος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, περαιτέρω, με τον **πρώτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας, ειδικότερα δε ότι:

Ως προς τις υπό κρίση πρωτογενείς πιστώσεις:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για κάποιες προκύπτει η πηγή και η προέλευσή τους και επομένως τις θεωρεί αιτιολογημένες. Για τα δύο ελεγχθέντα έτη το σύνολο των πιστώσεων που συμπεριελήφθησαν στο αίτημα παροχής πληροφοριών αφορούν σε καταθέσεις μετρητών. Επομένως, για το σύνολο των ελεγχόμενων πιστώσεων, ήτοι 60 πιστώσεις συνολικού ποσού 70.133,16 € που αφορούν στο έτος 2019, ο έλεγχος θεωρεί ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 ν. 4987/2022. Το ίδιο θεωρεί και για τις πιστώσεις του έτους 2020, ήτοι 51 πιστώσεις συνολικού ποσού 74.060,00 €. Όλες οι πιστώσεις είναι αιτιολογημένες και αφορούν νόμιμα χρήματα που έχουν φορολογηθεί.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν τον εξειδικεύει (προσκομίζοντας ταυτόχρονα και σχετικά έγγραφα που να τον τεκμηριώνουν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη)) και ειδικότερα δεν εξειδικεύει, για κάθεμιά χωριστά από τις εν λόγω πιστώσεις, την ακριβή πηγή/αιτία προέλευσης, καθώς και το πώς αυτές έχουν φορολογηθεί (με τις γενικές διατάξεις ή με αυτοτελή/ειδικό τρόπο), με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Σχετικά με την εξόφληση του υπ' αριθμ. 5379/9.7.2019 τιμολογίου έκδοσης του προμηθευτή «.....», καθαρής αξίας 779,76 €, του υπ' αριθμ. 3/22.1.2019 τιμολογίου έκδοσης του προμηθευτή «.....», καθαρής αξίας 694,50 €, του υπ' αριθμ. 6442/4.11.2019 τιμολογίου έκδοσης του προμηθευτή «.....», καθαρής αξίας 2.735,21 €, του υπ' αριθμ. 6506/14.11.2019 τιμολογίου έκδοσης του προμηθευτή «.....», καθαρής αξίας 2.412,00 €, του υπ' αριθμ. 35/18.12.2019 τιμολογίου έκδοσης του προμηθευτή «.....», καθαρής αξίας 1.209,68 €:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλες οι εν λόγω συναλλαγές έχουν εξοφληθεί διατραπεζικά.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν τον εξειδικεύει (προσκομίζοντας ταυτόχρονα και σχετικά έγγραφα που να τον τεκμηριώνουν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη), π.χ. σχετικά παραστατικά τραπεζών) και ειδικότερα δεν εξειδικεύει, για καθένα από τα ως άνω πέντε (5) ληφθέντα παραστατικά, τον

ακριβή τρόπο εξόφλησής τους, με συγκεκριμένη αναφορά σε τραπεζικό ίδρυμα/πάροχο υπηρεσιών πληρωμών, ημέρα εξόφλησης και ακριβές ποσό, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Σχετικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλες οι πληρωμές προς τους εργαζομένους του έχουν γίνει διατραπεζικά, με κατάθεση των χρημάτων στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς. Για το λόγο αυτό προσκομίζει ενδεικτικά και τις αποδείξεις των τραπεζών που αφορούν στους εργαζομένους στο κατάστημα της Βασιλίσσης Όλγας, καθώς και τις ετήσιες καταστάσεις προσωπικού.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτός ως ουσία βάσιμος. Κι αυτό, γιατί σύμφωνα με τα αναφερόμενα συναφώς στο από 30.7.2024 σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: *«Σχετικά με τα παραστατικά εξόφλησης μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο, προσκομίστηκαν τα κάτωθι, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και προτείνεται να γίνουν δεκτά, καθώς αφορούν εξόφληση μισθοδοσίας με τραπεζικό μέσο:*

Έτος 2019

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ
29/01/2019	624,00 €
29/02/2019	624,00 €
27/03/2019	624,00 €
25/04/2019	624,00 €
27/05/2019	624,00 €
27/06/2019	624,00 €
29/07/2019	624,00 €
26/08/2019	624,00 €
27/09/2019	624,00 €
29/10/2019	625,95 €
29/11/2019	625,00 €
30/12/2019	626,00 €
27/05/2019	529,00 €
27/06/2019	529,00 €
29/07/2019	522,00 €
26/08/2019	270,00 €
29/10/2019	521,63 €
28/11/2019	522,00 €
28/11/2019	460,00 €
27/12/2019	340,00 €
28/11/2019	340,00 €

27/12/2019	574,00 €
29/01/2019	562,54 €
26/02/2019	624,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	13.287,12 €

Έτος 2020

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ
28/01/2020	1.000,00 €
29/01/2020	1.291,00 €
29/05/2020	417,00 €
25/06/2020	625,00 €
29/07/2020	625,00 €
28/08/2020	625,00 €
28/12/2020	476,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.059,00 €

Όσον αφορά στις δαπάνες ενοικίων:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πληρωμή τους έχει γίνει επίσης διατραπεζικά, με τον ίδιο τρόπο, ήτοι με κατάθεση μετρητών στο IBAN που του υπέδειξαν οι εκμισθωτές των καταστημάτων του. Εξάλλου, ενδεικτικά, σε δύο καταστήματα που εκμισθώνει, και συγκεκριμένα επί της οδούστη Σταυρούπολη και επί της οδού, και αφορούν στις μεγαλύτερες δαπάνες ενοικίων, εκμισθωτές είναι κάποιες ανώνυμες εταιρείες, ήτοι, γεγονός που συνηγορεί στο γεγονός ότι έχουν γίνει οι πληρωμές των ενοικίων διατραπεζικά, καθώς δε θα δεχόντουσαν οι εταιρείες αυτές κάτι αντίθετο, όπως πληρωμή «στο χέρι» και μάλιστα εν μέσω πανδημίας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν τον εξειδικεύει (προσκομίζοντας ταυτόχρονα και σχετικά έγγραφα που να τον τεκμηριώνουν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη), π.χ. σχετικά παραστατικά τραπεζών) και ειδικότερα δεν εξειδικεύει, για καθένα από τα σχετικά καταχωρηθέντα στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησής του ποσά, τον ακριβή τρόπο εξόφλησής τους, με συγκεκριμένη αναφορά σε τραπεζικό ίδρυμα/πάροχο υπηρεσιών πληρωμών, ημέρα εξόφλησης και ακριβές ποσό, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Σχετικά με τις δαπάνες που δεν επετράπη η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα, για τις οποίες αναφέρει ο έλεγχος ότι δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά φορολογικά παραστατικά:

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για αγορά κοντέινερ και πιο συγκεκριμένα για αποδεικτικά πληρωμής του τελωνείου, που ουδέποτε αμφισβητήθηκαν και προφανώς υφίστανται και τα προσκομίζει.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί ο προσφεύγων δεν τον εξειδικεύει (προσκομίζοντας ταυτόχρονα και σχετικά έγγραφα που να τον τεκμηριώνουν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη), π.χ. σχετικά συμφωνητικά εμπορικής

συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία, σχετικά φορολογικά παραστατικά και (κατά περίπτωση) σχετικά παραστατικά τραπεζών) και ειδικότερα δεν εξειδικεύει, για καθένα από τα σχετικά καταχωρηθέντα στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησής του ποσά, σε τι ακριβώς αφορούσαν, με συγκεκριμένη αναφορά σε σχετική εμπορική συμφωνία και συνάρτησή της με το εκάστοτε επικαλούμενο παραστατικό, ενώ δεν παραπέμπει συγκεκριμένα σε κανένα από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός.

Επειδή, κατόπιν της αποδοχής των ανωτέρω δαπανών μισθοδοσίας το φορολογητέο εισόδημα για τα δύο (2) ως άνω ελεγχθέντα έτη με βάση τις γενικές διατάξεις διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019	Εισόδημα βάσει δήλωσης	Εισόδημα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	0,07 €	0,07 €
Κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας ιδίου έτους	5.594,30 €	134.580,18 €
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	-	70.133,16 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.594,37 €	204.713,41 €

Φορολογικό έτος 2020	Εισόδημα βάσει δήλωσης	Εισόδημα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	0,37 €	0,37 €
Κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας ιδίου έτους	0,00 €	0,00 €*
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	-	74.060,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	0,37 €	74.060,37 €

* Για το φορολογικό έτος 2020 ο έλεγχος προσδιόρισε τις ζημίες της επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 2.919,23 €. Κατόπιν της αποδοχής, κατά τα προεκτεθέντα, των ως άνω δαπανών μισθοδοσίας, με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας οι ζημίες προσαυξάνονται στο ποσό των 7.978,23 € (2.919,23 € + 5.059,00 €).

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων για εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός των ως άνω ελεγχθέντων φορολογικών ετών 2019 και 2020 (28.6.2024): «1. Το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών [...] προσώπων [...] στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών [...] προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 [...] μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι, όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων [...] προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά [...]. 3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) [...] ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 το εισόδημα των φυσικών [...] προσώπων [...] που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δε συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή γ) [...]. Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες [...]. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες διαπιστώνονται **παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία** ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η **λήψη εικονικών** φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις [...]. 5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013

το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση **οποιασδήποτε** από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1 είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. [...]. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. [...]. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε [...] διορθωτικό [...] προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της **ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου**, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με το λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 [...] και 4987/2022 [...] εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (ΦΕΚ Β' 474/25.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού»), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «Άρθρο 1: Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του

άρθρου 27 ν. 4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Άρθρο 2: Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη, αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά τη μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στη δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και, εφόσον δεν αιτιολογείται, υπόκειται σε φορολόγηση. 2.2. Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου. [...]. 2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα: Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το εξωτερικό) του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).
- Περιουσιακά στοιχεία: Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογουμένου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.
- Προστατευόμενα μέλη: Τα πρόσωπα που [...] ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 4172/2013 [...].
- Δαπάνες: Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές), αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.
- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: [...] το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. [...].

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3: Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής. [...]. Άρθρο 5: Επιλογή τεχνικής ελέγχου. Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της. [...]. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις. Άρθρο 6: Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ. [...]. Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί) λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου. Άρθρο 7: Παροχή στοιχείων. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή στοιχείων, μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Άρθρο 8: Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. [...]. Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη κατανέμεται στη φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται, εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα [...] στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 [...]. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών. Άρθρο 9: Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλώσεως

φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω.
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. [...].

Άρθρο 10: Προσδιορισμός ακαθάριστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις, τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, τότε, αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εισοδημάτων/συνολικών εσόδων. Άρθρο 11: Δικαίωμα ανταπόδειξης φορολογούμενου. Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος. Άρθρο 12: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού. Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία. Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθ. 29 Ν. 3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο. Άρθρο 13. Από την

δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1259/2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών («Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ.1050/17.02.2014 απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων»): «...όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000. 1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, *geros*, έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.), τότε για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης», χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα) είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολό τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης». Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές-κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής: [...]. 2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης, όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (08.06.2024): «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 τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 2 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β΄ Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024), δεδομένου ότι η οικεία εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 14.12.2022: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 εδ. β΄ ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «Η έκθεση ελέγχου [...] περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 εδ. β΄ περ. ζ΄ ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (08.06.2024): «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...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 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) 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 [...], 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. 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, 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 ελλείψει 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 εππαμ., 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 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. Τούτο δεν συνιστά ανπιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Για να καταφύγει ένας ελεγκτής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχει εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση στη σχετική έκθεση που συντάσσει και, πιο συγκεκριμένα, απαιτείται αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της, η οποία στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται.

β) Εν προκειμένω δε διαπιστώθηκε αιτιολογημένη περίπτωση που να καθιστά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ή να προκύπτει μη αξιόπιστο λογιστικό σύστημα.

γ) Η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας είναι εσφαλμένη, καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα χρηματικά διαθέσιμα εκτός του τραπεζικού συστήματος.

Επίσης, οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του καλύπτονται από εισοδήματα προηγούμενων ετών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 43-44 αυτής), στην υπό κρίση περίπτωση:

α) Εκδόθηκε η προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων

(28.6.2024)) υπ' αριθμ./2024 απόφαση του ιδίου Προϊσταμένου, κατόπιν εισήγησης του ελέγχοντος οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης, περί επιλογής και εφαρμογής της τεχνικής/μεθόδου ελέγχου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεσες τεχνικές ελέγχου») της ανάλυσης ρευστότητας.

β) Η εφαρμογή μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης στην υπό κρίση περίπτωση βασίστηκε στη διαπίστωση της λήψης από τον προσφεύγοντα των ως άνω τριών (3) + έξι (6) φορολογικών παραστατικών που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά, συνεπώς στη διαπίστωση ότι πληρούνταν εν προκειμένω το πραγματικό (προϋπόθεση) της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων για εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός των ως άνω ελεγχθέντων φορολογικών ετών 2019 και 2020 (28.6.2024)), ενώ παράλληλα συνέτρεχε και το πραγματικό (προϋπόθεση) της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία), ήτοι και το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του προσφεύγοντος και υφίστατο προσαύξηση περιουσίας μη καλυπτόμενη από το δηλούμενο εισόδημα (βλ. σελ. 43-44 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ), ταυτόχρονα δε ειδικά για το έτος 2019 διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης των προβλεπόμενων φορολογικών παραστατικών σε έντεκα (11) περιπτώσεις (βλ. σελ. 39-41 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ).

Εξάλλου, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας επελέγη εν προκειμένω ως καταλληλότερη μεταξύ των πέντε (5) προβλεπόμενων από το νόμο τεχνικών έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης υπό το πρίσμα των οικονομικών δεδομένων της επιχείρησης του προσφεύγοντος και ειδικότερα του γεγονότος ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος παρουσίαζε ζημίες για το φορολογικό έτος 2020 και ελάχιστα κέρδη για το φορολογικό έτος 2019, ενώ την ίδια στιγμή οι δαπάνες του δεν καλύπτονταν από το δηλωθέν εισόδημά του.

Επομένως, τηρήθηκε η προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 2 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024)) επιταγή παράθεσης στην έκθεση ελέγχου (αλλά και στο οικείο σημείωμα διαπιστώσεων) ειδικής αιτιολογίας αναφορικά με το λόγο εφαρμογής στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση μιας ή περισσότερων εκ των προβλεπόμενων μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.

Β) Στην υπό κρίση περίπτωση:

α) Δεν τέθηκε από τον έλεγχο ζήτημα αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή μη αξιοπιστίας του τηρηθέντος από τον προσφεύγοντα λογιστικού συστήματος για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αλλά κυρίως λήψης εικονικών φορολογικών παραστατικών εντός και των δύο (2) ελεγχθέντων φορολογικών ετών, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Η παράβαση αυτή αποτελεί «ουσιαστικής» φύσης παράβαση, με την έννοια ότι συναρτάται άμεσα με (ως μέθοδος απόκρυψης φορολογητέας ύλης ή εμφάνισης ψευδώς περιορισμένης φορολογητέας ύλης ως αληθινής) και καταδεικνύει ευθέως φοροδιαφυγή, δηλαδή μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, κατά περίπτωση, του προβλεπόμενου από το νόμο ως οφειλόμενου

φορολογικού βάρους. Επομένως, αποτελεί πράξη ή παράλειψη, κατά περίπτωση, ιδιαίτερης απαξίας από την πλευρά του νομοθέτη, ανεξαρτήτως της οικονομικής ζημίας που συνεπάγεται για το δημόσιο ταμείο ανά περίπτωση, δεδομένου ότι ενέχει το στοιχείο της απάτης, γεγονός που από μόνο του υποδηλώνει παραβατική συμπεριφορά ιδιαίτερης απαξίας.

β) Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης (και κατ' επέκταση η αποκάλυψη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης) με εφαρμογή οποιασδήποτε έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου συνιστά προσδιορισμό φορολογητέας ύλης προσδιοριζόμενης σαφώς και με εξειδικευμένο τρόπο και μάλιστα κατ' εφαρμογή συγκεκριμένης τεχνικής της ελεγκτικής επιστήμης και επομένως με τρόπο αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή.

Υπό αυτό το πρίσμα, η εφαρμογή-χρήση μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου αναμένεται να καταλήγει σε προσδιορισμό φορολογητέας ύλης ίδιου ύψους με την προσδιοριζόμενη βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και παραστατικών (στοιχείων) της επιχείρησης («λογιστικώς προσδιοριζόμενη»), αν αυτά τηρούνται με ακρίβεια, ήτοι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, και μόνο μικρές αποκλίσεις θα δικαιολογούνται. Αντίθετα, αποκλίσεις σημαντικού ύψους (όπως εν προκειμένω ύψους 96.585,57 € για το φορολογικό έτος 2019 και 156.893,82 € για το φορολογικό έτος 2020) δεν είναι εύλογες, με την έννοια ότι δε δικαιολογούνται αντικειμενικά, δεδομένου ότι αντίκεινται ευθέως στα πορίσματα μιας επιστημονικής μεθόδου και κατά τούτο σε πορίσματα αντικειμενικά και επαληθευμένα (και επαληθευόμενα στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση) ακριβή.

Κρίσιμο επομένως στοιχείο για την εφαρμογή ή μη μιας έμμεσης τεχνικής/μεθόδου ελέγχου στην περίπτωση της διαπίστωσης της λήψης ενός ή περισσότερων εικονικών φορολογικών παραστατικών (όπως εν προκειμένω) δεν είναι η δυνατότητα ή η αδυναμία διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων στα πλαίσια ενός αξιόπιστου ή μη (αντίστοιχα) τηρούμενου λογιστικού συστήματος, αλλά η διαπίστωση ή μη αποκλίσεων σημαντικού ύψους κατ' εφαρμογή της τεχνικής/μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης («έμμεση τεχνική ελέγχου»), και υπό αυτό το πρίσμα κάθε παράβαση που συναρτάται με τον τρόπο έκδοσης (ή λήψης) των προβλεπόμενων από την ισχύουσα νομοθεσία φορολογικών παραστατικών, ακόμα και η τυχόν μη ασκούσα ουσιώδη επιρροή στη συνολική εικόνα της επιχείρησης, δεν αποτελεί λόγο που αποκλείει την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου, ως καταδεικνύουσα δήθεν απόκλιση χαμηλού ύψους σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της επιχείρησης, αλλά απεναντίας λόγο που επιβάλλει (με την έννοια ότι σε κάθε περίπτωση δικαιολογεί) την εφαρμογή τους, ως σοβαρή ένδειξη βασίμως πιθανολογούμενης σημαντικής απόκλισης σε σχέση με τη λογιστικώς προσδιορισθείσα και δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της, η οποία, αν επιβεβαιωθεί (όπως εν προκειμένω), δικαιολογεί τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τη χρήση έμμεσων τεχνικών/μεθόδων ελέγχου (με την έννοια ότι συνιστά νόμιμη περίπτωση, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β' ν. 4172/2013, χρησιμοποίησης μιας εκ των ως άνω προβλεπόμενων από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 ν. 5104/2024 τεχνικών/μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης).

Γ) Εξάλλου, οι ειδικότεροι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι α) η εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας είναι εσφαλμένη, καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα χρηματικά διαθέσιμα εκτός του τραπεζικού συστήματος, και β) οι προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του καλύπτονται από εισοδήματα προηγούμενων ετών, είναι προφανές ότι προβάλλονται εν μέρει αορίστως και εν μέρει αβασίμως (ουσία αβάσιμα), δεδομένου ότι ο

προσφεύγων δεν τους εξειδικεύει (προσκομίζοντας ταυτόχρονα και σχετικά έγγραφα που να τους τεκμηριώνουν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη)) και συγκεκριμένα δεν εξειδικεύει και κυρίως δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) αφενός το ύψος των επικαλούμενων χρηματικών διαθεσίμων ανά χείρας του εκτός τραπεζικού συστήματος και αφετέρου το ύψος των διαθέσιμων εισοδημάτων του παρελθόντων ετών που καλύπτουν, κατά το σχετικό ισχυρισμό του, τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του, πολλώ μάλλον που κατά τα ρητώς αναφερόμενα συναφώς στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ (σελ. 45-46 αυτής):

«Η φορολογική αρχή, προκειμένου να ελέγξει το ύψος των μετρητών, διενήργησε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, προσθέτοντας εισοδήματα προηγούμενων ετών και αφαιρώντας τις πραγματικές δαπάνες. Από τους παρακάτω πίνακες [σελ. 46 της έκθεσης ελέγχου] προκύπτει το συμπέρασμα ότι όχι μόνο δεν απομένει χρηματικό κεφάλαιο από τα δηλωθέντα εισοδήματα των προηγούμενων ετών, αλλά τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν επαρκούν σε μεγάλη έκταση να καλύψουν τις δαπάνες σας, προσωπικές και επαγγελματικές.»

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω το τελικό φορολογητέο εισόδημα για τα δύο (2) ως άνω ελεγχθέντα έτη με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας έχει ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019	Εισόδημα βάσει δήλωσης	Εισόδημα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ	Εισόδημα κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών βάσει απόφασης ΔΕΔ
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	0,07 €	0,07 €	0,07 €
Κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας ιδίου έτους	5.594,30 €	134.580,18 €	5.750,83 €
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	-	70.133,16 €	96.586,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	5.594,37 €	204.713,41 €*	102.336,47 €*

Φορολογικό έτος 2020	Εισόδημα βάσει δήλωσης	Εισόδημα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ	Εισόδημα κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών βάσει απόφασης ΔΕΔ
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	0,37 €	0,37 €	0,37 €
Κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας ιδίου έτους	0,00 €	0,00 €**	0,00 €**
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	-	74.060,00 €	156.894,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	0,37 €	74.060,37 €*	156.894,19 €*

* Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται υπόψη το μεγαλύτερο από τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών (για καθένα από τα δύο ελεγχθέντα έτη), σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα από τις

προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1050/17.2.2014 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024)).

** Για το φορολογικό έτος 2020 ο υπό κρίση έλεγχος προσδιόρισε τις ζημίες της επιχείρησης του προσφεύγοντος στο ποσό των 2.919,23 €. Κατόπιν των προεκτεθέντων, με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας οι ζημίες προσαυξάνονται στο ποσό των 7.978,23 € (2.919,23 € + 5.059,00 €).

Ως προς τους τέταρτο και πέμπτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024): «1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότητα θα ηδύνάτο να παραβλάψη τα συμφέροντα της δικαιοσύνης. 2. Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 και την 31.12.2020 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦπ φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα): «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. **Οι κάθε είδους περιορισμοί** που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και **να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, των επιβληθέντων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων) ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (διοικητικό μέτρο) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (διοικητικού μέτρου) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον μεν **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το τεκμήριο της αθωότητας και ειδικότερα ότι οι κυρώσεις των προστίμων εμφανώς υπάγονται στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και αποτελούν κατηγορία «ποινικής φύσεως», ωστόσο εν προκειμένω γίνεται καταλογισμός, τον οποίο οφείλει να προσβάλει, ώστε να επανεξεταστεί, κάτι που σημαίνει ότι ο νόμος προβλέπει την υποβολή προκαταβολικώς στην εκτέλεση μίας διοικητικής πράξης, χωρίς να παρέχεται οποιαδήποτε δυνατότητα προσωρινής προστασίας, πρόβλεψη που είναι πρόδηλα αντίθετη με το τεκμήριο αθωότητας, ενώ με τον **πέμπτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του προβάλλει αφενός ότι η διάταξη του άρθρου 58 (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται «58Α») ν. 4174/2013 καθιερώνει αντικειμενικό τρόπο επιμέτρησης των επιβλητέων προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΕΦπ (προφανώς εκ παραδρομής αναγράφεται «φόρο προστιθέμενης αξίας») και δεν προβλέπεται δυνατότητα της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων να προβούν σε επιμέτρηση του ύψους του προστίμου ανάλογα με τις συγκεκριμένες κάθε φορά περιστάσεις και αφετέρου ότι με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του καταλογίζεται ένα υπέρογκο ποσό ως πρόστιμο, συνολικού ύψους 216.814,00 €, για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται, επομένως έχει καταλυθεί πλήρως η συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος ούτε στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρουβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκειται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος ούτε στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, **αφενός** θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας) η φορολογική αρχή δεν έχει από τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως της βαρύτητας και των ειδικότερων συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης), δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ.,

σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β΄ Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου)· **αφετέρου** επί τη βάση αυτών των παραδοχών και επιπλέον δεδομένου ότι οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής (τις οποίες εξέδωσε αυτή με βάση την κατά το νόμο αρμοδιότητά της) είναι προσβλητές ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, μπορεί δε να ζητηθεί και η αναστολή της εκτέλεσής τους, εξασφαλίζεται πλήρως η δυνατότητα δικαστικού ελέγχου της νομιμότητάς τους, συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι τα υπό κρίση πρόστιμα αποτελούν, λόγω του ύψους τους, κυρώσεις «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α΄ της ΕΣΔΑ, δε στοιχειοθετείται παράβαση της διάταξης αυτής (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης, ομόφωνα), υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ.) απόφαση του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης)).

γ) Εξάλλου, με τον τελευταίο ισχυρισμό του προσφεύγοντος στα πλαίσια του πέμπτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του δεν εξειδικεύεται (με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί αυτός και να κριθεί στην ουσία του) κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση με την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι:

(i) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή έννοια αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο σχετικός ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί «υπέρογκου» προστίμου, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) ως απόλυτου μεγέθους ή έστω σε σχέση με τις οικονομικές του δυνατότητες, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου (προστίμου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β΄ Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

(ii) Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή των υπό κρίση επιβληθέντων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον ίδιο από την επιβολή τους η βλάβη υπερσχύει του οφέλους, υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης.

(iii) Στην προκειμένη πάντως περίπτωση:

- **ούτε** (i) ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **ως απόλυτου μεγέθους** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή τους στον προσφεύγοντα, αφού το προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 πρόστιμο επί

υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοχεύει στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη έγκαιρης κατά νόμον (εμπρόθεσμης) απόδοσης των εκάστοτε οφειλόμενου ΦΕφπ και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στον προσφεύγοντα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος.

- **ούτε** (ii) ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **σε σύγκριση με το ύψος των εκπρόθεσμα αποδοθέντων φόρων** υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στον προσφεύγοντα, αφού με την επιβολή των υπό κρίση προστίμων που συναρτώνται με (και κλιμακώνονται ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου (ΦΕφπ) σκοπείται η αποτροπή της καλλιέργειας αισθήματος ατιμωρησίας στους φορολογουμένους με την επιβολή στην πράξη προστίμων δυσανάλογα χαμηλού ύψους σε σχέση με την παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και απόδοσης του σχετικού οφειλόμενου φόρου με συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων, δι' αυτής δε αναμένεται, προφανώς βάσιμα, η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσής τους και η αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 51 παρ. 1 ν. 4410/2016), συνεπώς η επιβολή των προστίμων αυτών δεν ήταν (κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (28.6.2024)) αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας.

Για τους λόγους αυτούς, οι τέταρτος και πέμπτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.** [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 18.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 29.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	17.6.2024	28.6.2024	ΦΕφπ	01/01/2019 - 31/12/2019
2	17.6.2024	28.6.2024	ΦΕφπ	01/01/2020 - 31/12/2020

και ειδικότερα:

α) **τη μερική αποδοχή** της σ' ό,τι αφορά στην πρώτη εξ αυτών **και την τροποποίηση** της πράξης αυτής και

β) **την απόρριψή της** σ' ό,τι αφορά στη δεύτερη εξ αυτών **και την επικύρωση** της πράξης αυτής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογικό έτος 2019

	Βάσει δήλωσης (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Εισόδημα από κεφάλαιο (τόκοι)	0,07	0,07	0,07	0,00
Αναλογών φόρος	0,01	0,01	0,01	0,00
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	5.594,30	147.867,30	134.580,18	128.985,88
Αναλογών φόρος (κλίμακας)	1.230,75	59.540,30	53.561,08	52.330,33
Εισόδημα αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013)	-	70.133,16	70.133,16	70.133,16
Αναλογών φόρος	-	23.143,94	23.143,94	23.143,94
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	5.594,37	218.000,53	204.713,41	199.119,04
Συνολικός φόρος που αναλογεί	1.230,76	82.684,24	76.705,03	75.474,27
ΜΕΙΟΝ Φόρος που παρακρατήθηκε	890,97	890,97	890,97	0,00
Υπόλοιπο φόρου	339,79	81.793,27	75.814,06	75.474,27
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2019	-	40.727,00	37.737,14	37.737,14

ΕισφΑλληλ	-	16.971,05	15.775,21	15.775,21
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>339,79</u>	<u>139.491,32</u>	<u>129.326,41</u>	<u>128.986,62</u>

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ./17.6.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογικό έτος 2020

Διαφορά κύριου φόρου	51.774,98 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2020	25.887,49 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>77.662,47 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./17.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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.