



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/02/2025

Αριθμός Απόφασης: 181

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 14/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, με έδρα της ατομικής επιχείρησης επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018 και β) της υπ' αριθ. /13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019/-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/10/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

(α) Με την υπ' αριθ. /13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 64.930,73€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ποσού 32.465,37€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 97.396,10€, έναντι αρχικού πιστωτικού υπολοίπου ποσού 2.202,67€, λόγω προσθήκης φορολογητέων εκροών που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, ποσού 263.448,34€ και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες ποσού 16.274,20€.

(β) Με την υπ' αριθ. /13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 53.713,89€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ποσού 26.856,95€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 80.570,84€, έναντι αρχικού πιστωτικού υπολοίπου ποσού 17.612,54€, λόγω προσθήκης φορολογητέων εκροών που υπάγονται σε συντελεστή ΦΠΑ 24%, ποσού 288.015,69€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 13/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σε εκτέλεση της υπ' αριθ..... /02-05-2024, του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό /02-05-2024 (τροποποίηση της αρχικής εντολής με αριθ. /29.08.2022) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, στην προσφεύγουσα.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/29-09-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά σε διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας για την πώληση υποδημάτων σε πελάτη ιδιώτη και πράξη επιβολής προστίμου και β) το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ. ΕΞ 2023/17-10-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Η εν λόγω έκθεση αφορά στη λήψη, από την προσφεύγουσα, εικονικών φορολογικών στοιχείων από την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και από την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, στη χρήση 2018.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος/συνδικαιούχος η προσφεύγουσα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2019, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας.

Από την επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, προέκυψαν πιστωτικές κινήσεις ή καταθέσεις χρηματικών ποσών που δε συσχετίστηκαν με αντίστοιχες χρεωστικές κινήσεις ή αναλήψεις χρηματικών ποσών από τις τραπεζικές κινήσεις που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και για τις οποίες πιστώσεις - καταθέσεις από την αιτιολογία, όταν και όπου αναγράφεται, δεν προκύπτει η αιτία προέλευσής τους.

Με τα υπ' αριθ. πρωτ./15-02-2023 και/06-03-2024 αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, η προσφεύγουσα κλήθηκε να αιτιολογήσει πιστώσεις, οι οποίες δε συσχετίζονται με προγενέστερες χρεώσεις και χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς», προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα εν λόγω ποσά έχουν συμπεριληφθεί στα λογιστικά αρχεία, βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και στις οικείες υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις.

Παράλληλα εκδόθηκε εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το σύζυγό της προσφεύγουσας του, ΑΦΜ, ως συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς.

Περαιτέρω ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, έκρινε πως συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./06-03-2024 σχετικής απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιλέχθηκε ως καταλληλότερη έμμεση μέθοδος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/12-07-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα και το σύζυγό της, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, προκειμένου να καταθέσουν τις απόψεις τους εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Οι ελεγχόμενοι ανταποκρίθηκαν στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και με το υπ' αριθ. πρωτ./22-08-2024 υπόμνημα υπέβαλαν τις ενστάσεις τους ως προς τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίοι έγιναν μερικώς δεκτοί και μόνο ως προς τον καταλογισμό φόρου στο σύζυγο της προσφεύγουσας, λόγω μη αιτιολογημένων πιστώσεων συνολικού ποσού 29.293,49€ στο φορολογικό έτος 2018 και 8.907,99€ στο φορολογικό έτος 2019, καθώς έγινε δεκτό ότι δεν αφορούν στον ίδιο, αλλά στο συνδικαιούχο του λογαριασμού, με ΑΦΜ

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η από 13/09/2024 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων. Ειδικότερα:

- Λόγω της πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, η Διοίκηση δεν κατορθώνει να τεκμηριώσει επαρκώς το αποδιδόμενο σε βάρους της αδίκημα λήψης εικονικών τιμολογίων, αφού ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές με τις εκδότριες οντότητες ως εικονικές στο σύνολό τους, με μοναδικό κριτήριο τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Η επιχείρησή της έχει πραγματοποιήσει νόμιμες συναλλαγές αγοράς εμπορευμάτων με τις εν λόγω προμηθεύτριες, για τις οποίες μάλιστα εκδόθηκαν και τα αντίστοιχα τιμολόγια, τα οποία εξοφλήθηκαν νόμιμα, τοις μετρητοίς.
- Οι παραδόσεις, τις οποίες δεν αναγνωρίζει ο έλεγχος ως ενδοκοινοτικές, έχουν πραγματοποιηθεί και τα εμπορεύματα έχουν εξέλθει από τη χώρα, σύμφωνα με τα δικαιολογητικά που έχει προσκομίσει. Στα πλαίσια της δραστηριότητάς της έχει συναλλαγές με επιχειρήσεις στην Κύπρο προς τις οποίες έχει εκδώσει τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ. Ο έλεγχος αυθαίρετα κρίνει ότι τα εμπορεύματα διακινήθηκαν στο σύνολό τους εντός της Ελληνικής Επικράτειας.
- Οι μη αιτιολογημένες πιστώσεις αφορούν καταθέσεις δικές της, που διενεργήθηκαν από ΑΤΜ. Ειδικότερα, το συνολικό ποσό πιστώσεων αξίας 77.403,00 ευρώ του 2018, καθώς και το συνολικό ποσό πιστώσεων 128.485,00 ευρώ του 2019, αφορούν τιμολόγια πώλησης της επιχείρησής της, τα οποία χρήματα έλαβε μετρητά, και μετέπειτα προέβη σε αντίστοιχες καταθέσεις στον λογαριασμό της.

2. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.

3. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.

4. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου (άρθρο 6 ΚΔΔ/σίας).

5. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

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

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν. 4987/2022), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

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

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

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

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η

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

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

➤ **Σχετικά με τη λήψη εικονικών τιμολογίων**

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 13 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 66 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως

και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 34 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «[...] 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58Α του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.».

Επειδή, στην από 13/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018-2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι για τη διενέργεια του ελέγχου, λήφθηκαν υπόψη και στοιχεία άλλων φορέων, όπως α) το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ. ΕΞ 2022 ΕΜΠ/29-09-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά σε διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, με διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας για την πώληση υποδημάτων σε πελάτη ιδιώτη και πράξη επιβολής προστίμου και β) το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ. ΕΞ 2023/17-10-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο διαβιβάστηκε πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την προσφεύγουσα, ΑΦΜ, ως λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, από τις εταιρείες με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ, καθώς διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν στις χρήσεις 2018-2019 είναι εικονικά, δεδομένου ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Ειδικότερα, στην από 13/09/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] Στην Υπηρεσία μας εισήλθε το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ..... ΕΞ 2023/17.10.2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ [...] με το οποίο διαβιβάζεται η Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ [...] και αναφέρεται στο φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ [...] που είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και από την οντότητα με την επωνυμία» με ΑΦΜ κατά τις χρήσεις 2018 και 2019. Από τον έλεγχο και την έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, για την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν στις χρήσεις 2018-2019 είναι εικονικά, δεδομένου ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, [...]

Αναλυτικότερα, βάσει των δεδομένων του σχετικού δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ [...], ο παρών έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι: 1) Τα αίτια, το ιστορικό και τις διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπως αυτά αναλυτικά αποτυπώνονται και θεμελιώνονται στη σχετική «Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για τη λήπτρια επιχείρηση/οντότητα με την επωνυμία με ΑΦΜ [...] στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 για είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 9.553,40 € πλέον ΦΠΑ αξίας 2.292,69€ φορολογικού έτους 2018 από την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και επίσης, για δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.720,80€ πλέον ΦΠΑ αξίας 1.612,92€ φορολογικού έτους 2018 από την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

2) Την έλλειψη πραγματικής υπόστασης, τη συναλλακτική ανυπαρξία και τη συνακόλουθη αδυναμία πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών από τον εκδότη, όπως αναπτύσσονται και θεμελιώνονται στο πόρισμα και στα ευρήματα - συμπεράσματα της παραπάνω σχετικής «Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων» της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

3) Τις ξεχωριστές Εκθέσεις Ελέγχου που έχουν συνταχθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, όπου διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν στις χρήσεις 2018-2019 είναι εικονικά, δεδομένου ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, κατά παράβαση των οριζόμενων στα άρθρα 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

4) Τις διαπιστωθείσες και καταλογισθείσες παραβάσεις στην εκδότρια εταιρία των φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., [...], με κύρια επαγγελματική δραστηριότητα «.....» [...], προέβη:

Στην έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων [...], ως κάτωθι:

- Χρήση 2017 : Συνολικά πεντακοσίων ενενήντα τριών (593) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 236.458,30 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 56.687,01 €.
- Χρήση 2018 : Συνολικά χιλίων εξακοσίων ενενήντα επτά (1.697) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 676.866,71 € και συνολικής αξίας Φ. Π.Α. 161.544,55 €.

- Χρήση 2019 : Συνολικά διακοσίων εξήντα έξι (266) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 108.211,34 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 25.970,40 €.

[...].

5) Τις διαπιστωθείσες και καταλογισθείσες παραβάσεις στην εκδότρια εταιρία των φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., [...], με κύρια επαγγελματική δραστηριότητα «..... [...]» προέβη:

Στην έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων (όπως τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά αποτυπώνονται στη σχετικώς ενώπιον της Φορολογικής Αρχής υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων της ελεγχόμενης όσον αφορά τη χρήση 2017, εξόδων των αντισυμβαλλομένων της όσον αφορά τις χρήσεις 2018 και 2019, δεδομένου ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 3, 8, 9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 66 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ως κάτωθι:

- Χρήση 2017: Συνολικά χιλίων εξακοσίων είκοσι έξι (1.626) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 619.335,06 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 148.164,92 €.

- Χρήση 2018: Συνολικά δύο χιλιάδων τριακοσίων εξήντα ενός (2.361) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 936.538,35 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 223.493,53 €.

- Χρήση 2019 : Συνολικά τετρακοσίων εξήντα πέντε (465) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 186.774,50 € και συνολικής αξίας Φ. Π.Α. 44.829,20 €.

Σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.,Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για την ανωτέρω οντότητα συντάχθηκε η με αριθμό 1D ΑΝΑΦΟΡΑΣ και ημερομηνία θεώρησης 02.08.2022 έκθεση ελέγχου-έρευνας.

6) Τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών, ΜΥΦ, των προμηθευτών της ελεγχόμενης οντότητας με την επωνυμία με ΑΦΜ[...], στις οποίες η ίδια συμπεριέλαβε και την οντότητα-εκδότη με την επωνυμία» με ΑΦΜ για πλήθος φορολογικών στοιχείων είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 9.553,40 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 2.292,69 € στο φορολογικό έτος 2018 και την οντότητα-εκδότη με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για πλήθος φορολογικών στοιχείων δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.720,80 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 1.612,92 € στο φορολογικό έτος 2018, από τις οποίες προκύπτει προφανέστατα πως οι ανωτέρω συναλλαγές ήταν σε πλήρη γνώση της ελεγχόμενης.

7) Την καταχώρηση των παραπάνω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ήτοι είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 9.553,40 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 2.292,69 € στο φορολογικό έτος 2018 της οντότητας-εκδότη με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.720,80 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 1.612,92 € στο φορολογικό έτος 2018 της οντότητας-εκδότη με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της ελεγχόμενης επιχείρησης, με αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του φόρου εισοδήματος και του αναλογούντα Φ.Π.Α. στα υπό κρίση φορολογικά έτη.

8) Το γεγονός ότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο τρόπος εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων με τραπεζικό μέσο πληρωμής ή με οποιοδήποτε άλλο μέσο και πέραν τούτου, ουδέν στοιχείο ικανό να θεμελιώσει τις υπό κρίση συναλλαγές.

Καταλήγει αβίαστα στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω ελεγχόμενη οντότητα προέβη στη λήψη ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων και δη ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ Αγοράς στο φορολογικό έτος 2018 [...].

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/17-10-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα, εκδόσεως των επιχειρήσεων» με ΑΦΜ» με ΑΦΜ Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε συνολικά, στη χρήση 2018, σαράντα ένα (41) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων τα είκοσι τέσσερα (24) εκδόθηκαν από την επιχείρηση, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 9.553,40€ πλέον ΦΠΑ 2.292,69€, ενώ τα υπόλοιπα δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από την επιχείρηση, ΑΦΜ και η αξία τους ανέρχεται στο ποσό των 6.720,80€ πλέον ΦΠΑ 1.612,92€.

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

Επειδή, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείες, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία

που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου παρά προβάλλει αόριστα ισχυρισμούς περί νομιμότητας των υπό κρίση συναλλαγών.

➤ **Σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ενδοκοινοτικές παραδόσεις ενώ έχει προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι έχει συναλλαχθεί με επιχειρήσεις στην Κύπρο. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεν υφίστανται παραστατικά διακίνησης, καθώς οι ίδιοι οι πελάτες παραλάμβαναν με δική τους ευθύνη τα εμπορεύματα, με δικά τους μεταφορικά μέσα, και δεν του προσκόμισαν κανένα αποδεικτικό. Εξ αυτού και μόνο ο έλεγχος κρίνει αυθαίρετα ότι δεν προκύπτει αν τα εμπορεύματα διακινήθηκαν στο σύνολό τους εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, ωστόσο η παράλειψη ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων δεν εμποδίζει τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Αντικείμενο του φόρου» του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Παράδοση αγαθών» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος – μέλος», όπως ίσχυε κατά τις κρίνόμενες περιόδους, αναφέρεται ότι:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος

τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξη του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.».

Επειδή, η προσφεύγουσα διενήργησε συναλλαγές ποσού 114.207,90€ και 146.566,50€, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, ισχυριζόμενη ότι αφορούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, γεγονός που αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, στην από 13/09/2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει τον χαρακτηρισμό των παραπάνω συναλλαγών ως ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω πωλήσεις ως πραγματοποιηθείσες στο εσωτερικό της χώρας και τις έλαβε υπόψη του στο σύνολο των φορολογητέων εκροών, καταλογίζοντας το σχετικό φόρο ως κάτωθι:

- **Φορολογικό έτος 2018:**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	ΦΠΑ
Α' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	50.473,00	12.113,52
Β' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	22.756,70	5.461,61
Γ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	24.297,80	5.831,47
Δ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	16.680,40	4.003,30
ΣΥΝΟΛΑ	114.207,90	27.409,90

- **Φορολογικό έτος 2019**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	ΦΠΑ
Α' ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	27.796,60	6.671,18
Β' ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	22.122,20	5.309,33
Γ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	39.190,30	9.405,67
Δ' ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	57.457,40	13.789,78
ΣΥΝΟΛΑ	146.566,50	35.175,96

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης κρίσης του ελέγχου για μη πλήρωση των προϋποθέσεων απαλλαγής των πωλήσεων από τον ΦΠΑ, κρίνεται αβάσιμος και

απορρίπτεται καθώς, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τα δικαιολογητικά έγγραφα και αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, προκειμένου να χαρακτηριστούν οι ανωτέρω συναλλαγές ως ενδοκοινοτικές.

➤ **Σχετικά με τις αναπιολόγητες πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών**

Επειδή, ο έλεγχος, στα πλαίσια διερεύνησης των τραπεζικών καταθέσεων και συναλλαγών των ελεγχόμενων, προέβη σε επεξεργασία των συνόλου των διαθεσίμων τραπεζικών κινήσεων προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη, ενώ ζητήθηκε από τους ελεγχόμενους να προσκομίσουν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσης διερευνούμενων πιστώσεων ύψους 185.058,15€ και 175.373,00€ για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη αιτιολογημένες πιστώσεις ύψους 77.403,00 ευρώ του 2018, καθώς και το συνολικό ποσό πιστώσεων 128.485,00 ευρώ του 2019, αφορούν τιμολόγια πώλησης της επιχείρησής της, τα οποία χρήματα έλαβε μετρητά, και μετέπειτα προέβη σε αντίστοιχες καταθέσεις στον λογαριασμό της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Εσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, στις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, αναφέρεται ότι:

«[...] Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή

δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση

διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...].».

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου,

που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...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 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ’ αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ’ αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ’ εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α΄) του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων που τέθηκαν στη διάθεσή του από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών καθώς επίσης και τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από τους ελεγχόμενους, έκρινε ότι δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις ύψους 185.058,15€ και 175.373,00€ για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι μη αιτιολογημένες πιστώσεις αφορούν καταθέσεις που διενεργήθηκαν από την ίδια σε ΑΤΜ. Ειδικότερα, πιστώσεις συνολικού ποσού 77.403,00€ έτους 2018 και 128.485,00€ έτους 2019, αφορούν σε εισπράξεις τιμολογίων πώλησης, ήτοι χρημάτων που έλαβε σε μετρητά και μετέπειτα προέβη σε αντίστοιχες καταθέσεις στο λογαριασμό της.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 13/09/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης και αιτιολόγησης των υπό κρίση πιστώσεων, δεν προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία, προς επίρρωση των ισχυρισμών της. Ειδικότερα, δεν επικαλέσθηκε συγκεκριμένα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά, τα οποία να αντιστοιχίζονται με τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις ώστε αυτές να αιτιολογούνται ως πωλήσεις/έσοδα της επιχείρησης, αλλά αορίστως ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταθέσεις σε ΑΤΜ από την ίδια στον λογαριασμό της επιχείρησης.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τα ελεγχόμενα έτη, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας υπολείπεται του συνολικού ποσού των πιστώσεων. Ειδικότερα, το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα στοιχεία που χορηγήθηκαν στον έλεγχο μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ& ΛΠ) ανέρχεται σε 555.709,56€ για το έτος 2018 και σε 666.718,76€ για το έτος 2019, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται σε 313.792,18€ και 445.433,39€ για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια δεν τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις αιτιολογούνται ως προερχόμενες από πωλήσεις μετρητοίς σε πελάτες της επιχείρησής της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ως αποκρυβέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, μετά την ανάλυσή τους σε καθαρή αξία και ΦΠΑ, ήτοι έλαβε υπόψη ως έσοδα για το έτος 2018 ποσό 149.240,44€ με αναλογούντα ΦΠΑ ποσό 35.817,71€ (σύνολο πιστώσεων 185.058,15€) και για το έτος 2019 ποσό 141.429,84€ με αναλογούντα ΦΠΑ 33.943,17€ (σύνολο πιστώσεων 175.373,00€)

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του

άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων 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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) [...], ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή
[...]

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 στην Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών 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 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013. [...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων 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) [...], 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.

[...]

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.

[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: α) την ύπαρξη παραβάσεων μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας για την πώληση υποδημάτων σε πελάτη ιδιώτη, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ.ΕΞ 2022 ΕΜΠ/29-09-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, β) το γεγονός ότι την υπό κρίση περίοδο ελέγχου το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών και γ) το γεγονός ότι η ελεγχόμενη, βάσει των όσων αναφέρθηκαν αναλυτικά στο ως άνω σχετικό κεφάλαιο, διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ως εκ τούτου εκδόθηκε η υπ' αριθ. Πρωτ...../06-03-2024 απόφαση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με την οποία επιλέχθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας ως η καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων μεθόδων ελέγχου για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Επειδή, από την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε για την προσφεύγουσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, ποσού 74.336,63€ και 57.775,10€, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος τόσο με βάση την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας όσο και με βάση τις γενικές διατάξεις και αφού συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων, ως τελικό φορολογητέο εισόδημα έλαβε το μεγαλύτερο εκ των δύο, ήτοι εκείνο που προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
2018	7.622,64	74.336,63	81.959,27	173.137,28	173.137,28	165.514,64
2019	5.689,68	57.775,10	63.464,78	147.378,49	147.378,49	141.688,81

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 13/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/01/201/-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. 737/1/1119/02-05-2024 (τροποποίηση της αρχικής εντολής με αριθ. 737/0/1119/29.08.2022) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και δεν γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση

με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίκεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, σύμφωνα με την από 13/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου συντάχθηκε το υπ' αριθ./12-07-2024 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ν.5104/2024, το οποίο κοινοποιήθηκε νόμιμα στους ελεγχόμενους, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, στις 16/07/2024 και 27/07/2024 αντίστοιχα, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ για τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019. Εντός της ταχθείσας προθεσμίας οι ελεγχόμενοι υπέβαλαν το υπ' αριθ. πρωτ./22-08-2024 απαντητικό υπόμνημα στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/01/201/-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019 εκδόθηκαν αφού προηγουμένως η αρμόδια φορολογική αρχή είχε κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024 καθώς

και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρων, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον 3^ο και 5^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφόσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013,).

Επειδή, με το άρθρο 17 του Ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016- έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν.4446/2016 στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κ.Δ.Δ. αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αποτέλεσμα ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο

σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας και της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 14/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ./13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018 και β) της υπ' αριθ./13-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019/-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ./13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	250.868,88	514.317,22	514.317,22	263.448,34
Αξία φορολογητέων εισροών	220.863,67	204.589,47	204.589,47	16.274,20
Φόρος εκροών	59.807,00	123.034,60	123.034,60	63.227,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	62.009,67	58.103,87	58.103,87	3.905,80
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.202,67			2.202,67
Χρεωστικό υπόλοιπο		64.930,73	64.930,73	64.930,73
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		32.465,37	32.465,37	32.465,37
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		97.396,10	97.396,10	97.396,10
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	2.202,67		2.202,67
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Φορολογικό Έτος 2019

- Υπ' αριθ./13-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	298.461,09	586.476,78	586.476,78	288.015,69

Αξία φορολογητέων εισροών		342.590,77	342.590,77	342.590,77	
Φόρος εκροών		71.200,59	140.324,35	140.324,35	69.123,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών		88.813,13	86.610,46	86.610,46	2.202,67
Πιστωτικό υπόλοιπο		17.612,54			17.612,54
Χρεωστικό υπόλοιπο			53.713,89	53.713,89	53.713,89
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			26.856,95	26.856,95	26.856,95
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			80.570,84	80.570,84	80.570,84
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	17.612,54			17.612,54
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.