



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16-04-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 1090

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι:

α) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

γ) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.....- 31.12.....του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

δ) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.....- 31.12.....του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

ε) της με αρ.Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

στ) της με αρ.Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και των οικείων εκθέσεων ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους€, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους€.

β) Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους€, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους€.

γ) Με τη με αρ./.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.....- 31.12.....του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό για καταβολή ύψους€.

δ) Με τη με αρ./.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.....- 31.12.....του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό για καταβολή ύψους€.

ε) Με τη με αρ./.....Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους€ διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής αξίας€ (καθαράς αξίας€ πλέον Φ.Π.Α.€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ..

στ) της με αρ./.....Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους€ διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. συνολικής αξίας€ (καθαράς αξίας€ πλέον Φ.Π.Α.€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ..

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/01/.....- 31/12/.....στον προσφεύγοντα.

Σύντομο Ιστορικό

Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος βάσει της με αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη φορολογική περίοδο από 01/01/.....έως 31/12/..... Ο προσφεύγων, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο καυσόξυλων, υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο εξετάστηκαν οι συναλλαγές των επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και αντιπαραβλήθηκαν με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, συμπεριλαμβανομένων και των υπομνημάτων που υπέβαλε ο ίδιος. Από τη σχετική ανάλυση διαπιστώθηκαν συνολικές τραπεζικές πιστώσεις ύψους€ για το φορολογικό έτοςκαι

.....€ για το φορολογικό έτος, οι οποίες κατά την κρίση του ελέγχου προέρχονται από έσοδα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, και συγκεκριμένα από την εμπορία ξυλανθράκων.

Ειδικότερα, για το έτος, εντοπίστηκαν καταθέσεις μετρητών συνολικού ύψους€, είτε από τους ίδιους τους πελάτες είτε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα μετά από εισπράξεις μετρητών, για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με την προέλευση των χρημάτων, το πρόσωπο που προέβη στην κατάθεση ή την αιτία αυτής. Επιπλέον, διαπιστώθηκαν καταθέσεις επιταγών ύψους€, επίσης χωρίς τεκμηρίωση. Τέλος, εντοπίστηκαν μεταφορές/συμψηφιστικές εγγραφές συνολικού ποσού€, για τις οποίες αναγραφόταν στην αιτιολογία της τραπεζικής συναλλαγής το ονοματεπώνυμο πελάτη και η φράση «εξόφληση τιμολογίου» οι τελευταίες αυτές συναλλαγές ταυτοποιήθηκαν από τον έλεγχο ως έσοδα της επιχείρησης.

Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος, διαπιστώθηκαν καταθέσεις μετρητών ύψους€, για τις οποίες επίσης δεν προσκομίστηκαν παραστατικά ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία, καθώς και καταθέσεις επιταγών συνολικού ύψους€, χωρίς σχετική τεκμηρίωση. Παράλληλα, εντοπίστηκαν μεταφορές και συμψηφιστικές εγγραφές από πελάτες, συνολικού ποσού€, οι οποίες επίσης ταυτοποιήθηκαν ως προερχόμενες από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, για το φορολογικό έτοςστο ποσό των€, κατόπιν αποφορολόγησης του συνολικού πιστωθέντος ποσού των€, και για το φορολογικό έτοςστο ποσό των€, μετά από αντίστοιχη αποφορολόγηση του συνολικού ποσού των€.

Στιςκοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του προσφεύγοντος το με αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμων. Ανταποκρινόμενος στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, ο προσφεύγων υπέβαλε στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. το με αρ. πρωτ.υπόμνημα παραθέτοντας τις απόψεις του. Εν συνεχεία, ο έλεγχος αφού έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των€ για το έτοςκαι στο ποσό τωντο έτοςκαι προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμων για τα φορολογικά έτηκαι

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω μη στοιχειοθετήσεως των αποδιδόμενων παραβάσεων – Προδήλως εσφαλμένη η μεθοδολογία του ελέγχου
- Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός διαφορών των φορολογητέων εκροών της επιχείρησής του για τα υπό κρίση έτη και παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη επιβολή προστίμων λόγω φερόμενης τελέσεως παραβάσεως μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν 5104/2024 (23 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 υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

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

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-3 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α.248), ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

2. 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,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο,....

3. 1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των

βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1, 6 και 8 ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ. 2. [...]. 6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) [...] για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 7. [...]. 8. Εάν επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57 [...], για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης [...] της παρ. 2 του άρθρου 54, περί [...] υποβολής ανακριβούς δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο [...] της παρ. 2 του άρθρου 54 [...]. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας. Η παρούσα αφορά σε παραβάσεις που απορρέουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο

φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: [...]. 2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας [...], επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 10 (και τελικά κατά την ψήφιση παρ. 8) ν. 4337/2015, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 58Α στο ν. 4174/2013, ίδιου επί της ουσίας περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 και 8 ν. 5104/2024: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 10 προστίθεται άρθρο 58Α στον ν. 4174/2013, ώστε να καθορίζονται πλέον, διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, οι οποίες εξακολουθούν να διέπονται από τα άρθρα 58 και 59 του ΚΦΔ, τα πρόστιμα για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου. Σκοπός της νέας ρύθμισης είναι η αποσαφήνιση και διαφοροποίηση των σχετικών κυρώσεων **λαμβάνοντας υπόψη τον κοινοτικό χαρακτήρα του ΦΠΑ και την ανάγκη διασφάλισης των σχετικών δημοσίων εσόδων.** Συγκεκριμένα, με τις νέες ρυθμίσεις αφενός αυστηροποιούνται οι κυρώσεις για την μη υποβολή ή την ανακριβή υποβολή δηλώσεων σε σχέση με τις αντίστοιχες παραβάσεις άλλων φορολογιών για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, και αφετέρου [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 2 περ. η' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών:

«ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. η) 1. [...]. 3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης [...] αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1). Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα: Παραδείγματα. 1. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 25.10.2015, σε επιχείρηση, η οποία αν και ήταν υπόχρεη σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, τηρούσε απλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί δέκα (10) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή, για τη μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (πλήρη λογιστικά πρότυπα), καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ. Για τη μη έκδοση δέκα τιμολογίων καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα τιμολόγια, δηλαδή του ΦΠΑ που θα είχε αναγραφεί επ' αυτών αν είχαν εκδοθεί νομίμως. 2. Κατά τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου, στις 21.1.2016, σε ΕΠΕ (κέντρο διασκέδασης) που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριάντα πέντε (35) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) για πώληση αγαθών/παροχή υπηρεσιών την ημέρα του

ελέγχου, η εκπρόθεσμη υποβολή καταστάσεων πελατών-προμηθευτών φορολογικής περιόδου 2013, καθώς και η μη διαφύλαξη των μνημών του ΦΗΜ. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για την εκπρόθεσμη υποβολή καταστάσεων πελατών - προμηθευτών φορολογικής περιόδου 2013 καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου, δηλαδή 100 ευρώ. β. Για τη μη διαφύλαξη των μνημών του ΦΗΜ, καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου. γ. Για τη μη έκδοση τριάντα πέντε (35) ΑΛΣ καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τις μη εκδοθείσες ΑΛΣ, δηλαδή του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία τους αν είχαν εκδοθεί νομίμως. 3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 Ν. 4337/2015). β. Ως προς τον φόρο εισοδήματος και τον ΦΠΑ που αναλογεί στις ανωτέρω ΑΛΣ, εφόσον έχουν υποβληθεί ανακριβείς δηλώσεις, θα επιβληθεί πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 ως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με τον Ν.4337/2015, εκτός εάν οι νεότερες ρυθμίσεις του άρθρου 58 ή 58Α (παρ. 2) είναι ευνοϊκότερες (άρθρο 7 παρ. 1 Ν. 4337/2015), καθώς και τόκος εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53. 4. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.12.2015, σε επιχείρηση διαπιστώνεται η εκπρόθεσμη έκδοση ΑΛΣ, μη συνεχόμενη αρίθμηση στα στοιχεία και εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων. Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλονται πρόστιμα του άρθρου 54, δεδομένου ότι πρόκειται για διαδικαστικές παραβάσεις που δεν έχουν ως συνέπεια ουσιαστική φορολογική παράβαση. Ειδικά για την παράβαση της εκπρόθεσμης έκδοσης ΑΛΣ και εφόσον αυτή συνεπάγεται την υποβολή ανακριβών δηλώσεων φόρου εισοδήματος ή ΦΠΑ, θα επιβληθούν τα πρόστιμα που αφορούν την υποβολή ανακριβών δηλώσεων (άρθρα 58 και 58Α, κατά περίπτωση, και με εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος αν η ανακρίβεια αφορά περίοδο προγενέστερη της 17.10.2015), εφόσον ο αναλογών φόρος δεν έχει περιληφθεί και αποδοθεί με δήλωση υποβληθείσα πριν τη διενέργεια του ελέγχου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ1175/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης προερχόμενης από επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Και ειδικότερα για να χαρακτηριστεί ως τέτοια θα πρέπει να προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού.

Επειδή, στην Εγκύκλιο Ε.2047/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4789/2022 Α΄ 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ.».

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη φορολογική περίοδο 01/01/.....έως 31/12/....., στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία δραστηριοποιείται στο χονδρικό εμπόριο καυσόξυλων, υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και τηρούσε απλογραφικά βιβλία. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τον έλεγχο, ο προσφεύγων δεν συμμετείχε κατά τα κρίνόμενα έτη σε άλλες επιχειρήσεις.

Επειδή, από την ανάλυση των επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και τη διασταύρωση με τα προσκομισθέντα στοιχεία, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις ύψους€ για τοκαι€ για το, οι οποίες κατά τον έλεγχο συνδέονται με την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Μετά από αποφορολόγηση, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν αρχικά σε€ για τοκαι€ για το, ενώ στη συνέχεια, κατόπιν υποβολής υπομνήματος από πλευράς του προσφεύγοντος, ανταποκρινόμενος στο αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων, και εν μέρει αποδοχής των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προσδιόρισε οριστικά τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησής του ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

	Ακαθάριστα Έσοδα / καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	Ακαθάριστα Έσοδα / καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	Διαφορά Ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα			
Κόστος πωληθέντων			
Σύνολο εξόδων			
Καθαρά Κέρδη			

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ

	Ακαθάριστα Έσοδα / καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	Ακαθάριστα Έσοδα / καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	Διαφορά Ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα			
Κόστος πωληθέντων			
Σύνολο εξόδων			
Καθαρά Κέρδη			

Βάσει των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και οι πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 για τα φορολογικά έτηκαι

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, οι τραπεζικές πιστώσεις στις οποίες στηρίχθηκε ο έλεγχος για να προσδιορίσει διαφορές στα αποτελέσματα της επιχειρήσεώς του λογίζονται όλως παρανόμως και ανατιολογήτως ως αποκρυβέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Όπως αναφέρει, οι επίμαχες πιστώσεις, οι οποίες κατά το μεγαλύτερο μέρος τους αφορούν σε καταθέσεις μετρητών, προέρχονται από ήδη φορολογημένα διαθέσιμα χρηματικά ποσά που κατείχε ο ίδιος, τα οποία είχαν εισπραχθεί από πελάτες της επιχείρησής του ως εξόφληση νομίμως εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών αξίας κάτω των 500,00 ευρώ, τα οποία – σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις – δύνανται νομίμως να εξοφλούνται με μετρητά.

Επειδή, ο προσφεύγων, επιπροσθέτως, ισχυρίζεται ότι, ακόμη και αν θεωρηθεί — όλως επικουρικώς — ότι δεν αιτιολογείται πλήρως η προέλευση των επίμαχων τραπεζικών καταθέσεων, γεγονός το οποίο ρητώς αρνείται, δεν στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Υποστηρίζει ότι στην έκθεση ελέγχου δεν παρατίθενται συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά (όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα), ικανά να θεμελιώσουν απόκρυψη εσόδων, και ότι, στη δυσμενέστερη περίπτωση, οι πιστώσεις αυτές μπορούν να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ως προς τις καταθέσεις μετρητών που εντοπίστηκαν στους επαγγελματικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τον ισχυρισμό ότι ορισμένα ποσά προέρχονται από εισπράξεις πωλήσεων της προηγούμενης χρήσης που πραγματοποιήθηκαν νομίμως με μετρητά (για τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά τα οποία ήταν κάτω των 500,00 ευρώ), αποδέχθηκε εν μέρει την επιχειρηματολογία αυτή. Συγκεκριμένα, αναγνωρίστηκαν ως αιτιολογημένες πιστώσεις οι εξής καταθέσεις μετρητών: για το φορολογικό έτος, συνολικό ποσό ευρώ (καταθέσεις 2/1/.....και 3/1/.....) και για το φορολογικό έτος, συνολικό ποσό ευρώ (καταθέσεις 2/1, 4/1, 7/1 και 8/1/2019), λαμβάνοντας υπόψη τη συνήθη πρακτική είσπραξης χρημάτων στην αρχή κάθε χρήσης από πωλήσεις που διενεργήθηκαν στο τέλος της προηγούμενης.

Επειδή, αναφορικά με τις υπόλοιπες καταθέσεις μετρητών στους επαγγελματικούς λογαριασμούς του, για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου ούτε κατά το στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής κανένα στοιχείο προέλευσης, αιτίας ή προσώπου που πραγματοποίησε την κατάθεση, αλλά αντιθέτως ισχυρίζεται ότι αφορούν εισπράξεις μετρητών προερχόμενα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Επιπλέον, τα ποσά αυτά, ύψους€ για το έτοςκαι€ για το έτος, πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς δηλωμένους ως επαγγελματικούς και, συνεπώς, βάσει των ως άνω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι συνδέονται με πωλήσεις που προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και ως τέτοια πρέπει να φορολογηθούν.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ως άνω εκτεθέντα, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ως αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Επειδή, αναφορικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προκειμένου η Φορολογική Αρχή να εφαρμόσει τις κυρώσεις, τις οποίες συνεπάγεται η μη τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων ενός επιτηδευματία, όπως είναι η επιβολή προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, φέρει η ίδια στο ακέραιο το βάρος αποδείξεως ότι τα ποσά τραπεζικών καταθέσεων που κρίνονται ως μη αιτιολογημένα πράγματι προέρχονται από την λήψη αμοιβής λόγω παροχής υπηρεσίας στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, προσδιορίζοντας συγκεκριμένα το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και τον λήπτη αυτής ή το πωληθέν αγαθό και τον αγοραστή αυτού. Ωστόσο εν προκειμένω η Φορολογική Διοίκηση αφενός όλως αυθαιρέτως και παρανόμως εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου βασισθείσα στις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει επί της ουσίας του να γίνει εν μέρει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από τα αναφερόμενα στην προπαρατεθείσα Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 10 (και τελικά κατά την ψήφιση παρ. 8) ν. 4337/2015, με την οποία προστέθηκε το άρθρο 58Α στο ν. 4174/2013 (ίδιου επί της ουσίας περιεχομένου με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 και 8 ν. 5104/2024), το πρόστιμο ΦΠΑ επί μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ έχει θεσπιστεί με σκοπό τη διασφάλιση (με την έννοια της μη διαφυγής και της έγκαιρης είσπραξης) των δημοσίων εσόδων από ΦΠΑ, δεδομένου του κοινοτικού χαρακτήρα του φόρου αυτού.

β) Υπό αυτό το δεδομένο, σε περιπτώσεις διενέργειας ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ, όπου διαπιστώνεται ανακρίβεια των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ και επί τη βάση αυτή καταλογίζονται τα διαφυγόντα ποσά ΦΠΑ και επιβάλλεται το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω της ανακρίβειας των δηλώσεων αυτών δε

συντρέχει περίπτωση επιβολής (και) του προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 (που επιβάλλεται είτε σε περιπτώσεις επιτόπιων ελέγχων είτε σε περιπτώσεις αυτοτελών ελέγχων εφαρμογής του ν. 4308/2014 και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, χωρίς δηλαδή την ταυτόχρονη διενέργεια ελέγχου ΦΠΑ), αφού με την επιβολή του πρώτου προστίμου διασφαλίζεται πλήρως ο διαφυγών ΦΠΑ.

Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 57 παρ. 8 ν. 5104/2024 σε περίπτωση που μπορούν να επιβληθούν, καταρχήν, τόσο το πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024 όσο και εκείνο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024, ο νομοθέτης προέβλεψε μόνο την περίπτωση αφαίρεσης του πρώτου από το δεύτερο (και όχι την ανάποδη περίπτωση), δεδομένου ότι κατά τη λογική των σχετικών διατάξεων το πρώτο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το δεύτερο.

γ) Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι πρέπει να επιβληθούν πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 και ως εκ τούτου οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου (του άρθρου 57 παρ. 6 ν. 5104/2024) να τροποποιηθούν ως προς τη νομική τους βάση (πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 πλέον), το δε ύψος τους να τροποποιηθεί σε ύψος τέτοιο, ώστε για την ανακρίβεια που προκύπτει από τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου να επιβληθεί τελικώς σε βάρος του προσφεύγοντος ποσοστό προστίμου 50% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024.

δ) Εξάλλου, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι στην προκειμένη περίπτωση διενέργειας ελέγχου τραπεζικών πιστώσεων δεδομένης της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης χωρίς την ύπαρξη συγκεκριμένων και ειδικότερων στοιχείων και πληροφοριών ως προς το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και του λήπτη αυτής και λαμβάνοντας υπόψη και τα αναφερόμενα παραπάνω υπό (α) και (β) ως προς την επιβολή προστίμων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί ανακρίβειας των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024.

Για τους λόγους αυτούς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει επί της ουσίας του να γίνει εν μέρει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και:

Α) την επικύρωση

- της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- της με αρ. /Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της με αρ. /Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.....- 31.12.....του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της με αρ. /Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.....- 31.12.....του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Β) την τροποποίηση

- της με αρ. /Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και
- της με αρ. /Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτουςτου Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

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

Ως προς το Εισόδημα:

Φορολογικό έτος

- Υπ' αρ. /Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58 ν. 4987/2022)	 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	€
Σύνολο φόρου για καταβολή	 €

Φορολογικό έτος

- Υπ' αρ. / 2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022)	 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	 €

Ως προς τον Φ.Π.Α.

Φορολογικό έτος

- Υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά φορολογητέων εκροών	 €
Διαφορά φόρου για καταβολή	 €

Φορολογικό έτος

- Υπ' αρ. / Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά φορολογητέων εκροών	 €
Διαφορά φόρου εκροών	 €
Διαφορά φόρου για καταβολή	 €

Ως προς τα Πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024

Φορολογικό έτος

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους €

(τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. 98/2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογικό έτος

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους €

(τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. 99/2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.