



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **19-10-2023**

Αριθμός απόφασης: **e 892**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31-05-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜπου εδρεύει στην επί της οδού πάροδος, κατά: α)της με αριθμό/25-4-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, β)της με αριθμό/25-4-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, γ)της με αριθμό/25-4-

2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και δ)της με αριθμό/25-4-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π. Α. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τη σχετική Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 31-05-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ./25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καταλογίστηκε χρεωστικό ποσό φόρου 960,00 € και πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ ύψους 96,00 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 1.056,00 €.
- Με την αριθμ./25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε χρεωστικό ποσό φόρου 6.050,15 € και πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ ύψους 3.025,08 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 9.075,23 €.
- Με την αριθμ./25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε χρεωστικό ποσό ΦΠΑ ύψους 2.400,00 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 1.200,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 3.600,00 ευρώ.
- Με την αριθμ./25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε χρεωστικό ποσό ΦΠΑ ύψους 2.976,00 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 1.488,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 4.464,00 ευρώ.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 25-04-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ , οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμό/23-02-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αφορμή ελέγχου στάθηκε το με αριθμό Πρωτ. ΕΜΠ/17-02-2023 Δελτίο Πληροφοριών της,, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ.η από 07-02-2023 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π. της ίδιας Υπηρεσίας που αφορά την επιχείρηση «..... του - Α.Φ.Μ.- –» σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας η ελεγχόμενη εξέδωσε πλήθος εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων κατά τις χρήσεις 2019 και 2020, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα η οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της :α)κατά

τη χρήση 2019, έξι (6) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία για αγορά μεταχειρισμένων ανταλλακτικών παγίων και τοποθέτηση αυτών συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 2.400,00€ και β) κατά την χρήση 2020, ένα (1) εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο για αγορά παγίου καθαρής αξίας 12.400,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 2.976,00€.

Ο έλεγχος επέδωσε στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 07-03-2023 την με αριθμό Πρωτ. /06-03-2023 Πρόσκληση και την με αριθμό Πρωτ. /06-03-2023 Γνωστοποίηση του Ν. 4512/2018.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση και προσκόμισε σε φυσικό αρχείο τα πρωτότυπα στοιχεία έκδοσης, τα οποία και κατασχέθηκαν με την με αριθμό /15-03-2023 έκθεση κατάσχεσης, και τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης αυτών και σε ηλεκτρονικό αρχείο το βιβλίο Εσόδων – Εξόδων που τηρήθηκε στις ελεγχόμενες χρήσεις αλλά και το βιβλίο Μητρώου Παγίων.

Για το φορολογικό έτος 2019 (01-01-2019 έως 31-12-2019), τροποποιήθηκε από τον έλεγχο η με αριθμό /23-07-2020 δήλωση Φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας		
Πώληση αγαθών και υπηρεσιών	88.191,00€	88.191,00€
Έξοδα Εμπορίας		
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	24.225,84€	
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	6.658,89€	
Αποσβέσεις	28.705,79€	59.590,52€
Λογιστικός Προσδιορισμός καθαρών κερδών		
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων		88.191,00€
Μείον: δαπάνες χρήσης		59.590,52€
Σύνολο ΚΕΡΔΩΝ λογιστικού προσδιορισμού		28.600,48€

Και εκκαθαρίστηκε ο φόρος ως εξής:

Περιγραφή	Ποσά δήλωση ς	Ποσά ελέγχου	Διαφορ ά
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	88.191,00	88.191,00	0,00
Φορολογητέα Κέρδη	24.600,48	28.600,48	4.000,00
Κέρδη μετά φορολογική αναμόρφωση	24.600,48	28.600,48	4.000,00
Φόρος που αναλογεί (24%)	5.904,12	6.864,12	960,00
Μείον: Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	7.569,52	7.569,52	0,00
Πιστωτικό για συμψηφισμό	1.665,40	705,40	960,00
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (10%)		96,00	96,00
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους (100%)	5.904,12	5.904,12	0,00
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	2.000,00	2.000,00	0,00
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.238,72	7.294,72	1.056,00

Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκαν διαφορές σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, συγκεκριμένα στο έντυπο Ε3, στον κωδικό 585 «σύνολο διάφορα λειτουργικά έξοδα» αναγράφηκε ποσό 31.564,06€ ενώ από τα βιβλία προκύπτει ποσό 18.142,10€. Κατά την νέα εκκαθάριση στην οποία προχώρησε ο

έλεγχος εκτός του εικονικού τιμολογίου έλαβε υπόψη του και την διαφορά αυτή για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης την ελεγχόμενη χρήση. Επίσης, δεν έγινε δεκτή δαπάνη αποσβέσεων ύψους 1.500,00€ που υπολογίστηκε στην χρήση και αφορά τα εικονικά στοιχεία παγίων που λήφθηκαν το 2019.

Για το φορολογικό έτος 2020 (01-01-2020 έως 31-12-2020), τροποποιήθηκε από τον έλεγχο η με αριθμό/13-09-2021 δήλωση Φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας			
Πώληση αγαθών και υπηρεσιών	110.438,64€		
Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	6.494,93€		116.933,57€
Έξοδα Εμπορίας			
Διάφορα λειτουργικά έξοδα	18.142,10€		
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	5.242,89€		
Αποσβέσεις	28.705,80€		52.090,79€
Λογιστικός Προσδιορισμός καθαρών κερδών			
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων			116.933,57€
Μείον: δαπάνες χρήσης			52.090,79€
Σύνολο ΚΕΡΔΩΝ λογιστικού προσδιορισμού			64.842,78€

Και εκκαθαρίστηκε ο φόρος ως εξής:

Περιγραφή	Ποσά δήλωση ς	Ποσά ελέγχο υ	Διαφορ ά
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	116.933,57	116.933,57	0,00
Φορολογητέα Κέρδη	39.633,82	64.842,78	25.208,96
Κέρδη μετά φορολογική αναμόρφωση	39.633,82	64.842,78	25.208,96
Φόρος που αναλογεί (24%)	9.512,12	15.562,27	6.050,15
Μείον: Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	5.904,12	5.904,12	0,00
Χρεωστικό για βεβαίωση	3.608,00	9.658,15	6.050,15
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (50%)		3.025,08	3.025,08
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους (100%)	6.658,48	6.658,48	0,00
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	2.000,00	2.000,00	0,00
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	12.266,48	21.341,71	9.075,23

Στην ελεγχόμενη επιχείρηση κοινοποιήθηκε στις 27-03-2023 το με αριθμό/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα Αποτελέσματα του Φορολογικού Ελέγχου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση, μέσα στη νόμιμη προθεσμία προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή τις με αριθμό Πρωτ./12-04-2023 έγγραφες αντιρρήσεις, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές με αποτέλεσμα τη σύνταξη εκθέσεων καθώς και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα παρακάτω:

1.Αναδρομική εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης. Εφαρμοστές οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, οι οποίες δεν συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος για διαδικαστικές παραβάσεις.

2.Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης ή δικαιολογημένης εμπιστοσύνης με την επιβολή πρόσθετων φόρων και προστίμων φόρων.

3.Παραβίαση του άρθρου 2 παρ.1 και 4 παρ.5 του Συντάγματος και αναγνώριση ότι δεν διαθέτει φοροδοτική ικανότητα.

4.Ακυρότητα λόγω παράβασης νόμου άλλως και επικουρικά ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-αοριστία-μη νόμιμη και πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

5.Ύπαρξη ευνοϊκότερης ρύθμισης του άρθρου 54 παρ.1 περ.ιε΄και παρ.2 περ.η΄του ΚΦΔ όπως ισχύει, η εφαρμογή της οποίας είναι επιβεβλημένη βάσει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής των ευνοϊκότερων κυρώσεων στα πλαίσια του διαχρονικού δικαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. ΚΦΔ ορίζεται ότι: *“Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ”.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».*

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».*

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ’ εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από

το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία *«δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.). 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης 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 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας*». ι

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιοπιστού λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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. [...]*

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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 το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,** γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «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 υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 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,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 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 τρόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς «που προκύπτει προς καταβολή», εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ.2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: « 1... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 07-02-2023 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ – Ε.Λ.Π. της.....σύμφωνα

με την οποία συμπεραίνεται σχετικά με την ελεγχόμενη οντότητα- **Α.Φ.Μ.** με **δραστηριότητα** **αρμοδιότητας της** ότι είναι μία επιχείρηση,:

- η οποία δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις και συνεπώς δεν απέδωσε φόρους,
- φέρεται να πραγματοποιήσει ένα μεγάλο για τα δεδομένα της όγκο πωλήσεων, με μόνο ένα φορηγό όχημα,
- δεν απασχόλησε προσωπικό πλην μίας υπαλλήλου γραφείου για περιορισμένο χρονικό διάστημα ,
- δεν είχε γενικά αγορές ώστε να μπορεί να διενεργεί τον τεράστιο όγκο πωλήσεων όπως προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών της ίδιας και των τρίτων.
- σχετικά με τη δηλωθείσα έδρα, μετά από αυτοψία που διενεργήθηκε από τον έλεγχο, πρόκειται για έναν πολύ μικρό χώρο, ο οποίος μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο ως γραφείο και τίποτε περισσότερο, και σύμφωνα με τους περίοικους ο ελεγχόμενος δραστηριοποιήθηκε εκεί για πολύ μικρό χρονικό διάστημα, περίπου δύο μηνών. Επιπλέον, μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τον ιδιοκτήτη (εκμισθωτή) του ακινήτου του δηλωθέντος υποκαταστήματος, η διεύθυνση δεν εντοπίστηκε, εκείνος δήλωσε ότι δεν υπήρχαν ποτέ πολλά εμπορεύματα στο χώρο, εκτός από λίγα σίδερα.
- Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων, αγορών, εξοφλήσεων των εκδοθέντων παραστατικών πώλησης, δυσχεραίνοντας τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων
- Όπως διαπιστώθηκε μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου, κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα δεν υπάρχουν χρεώσεις (πληρωμές) που να αφορούν λειτουργικά έξοδα, όπως π.χ. μισθοδοσία, ενοίκια, ΔΕΚΟ, πληρωμές σε προμηθευτές, κτλ., γεγονός που ενισχύει την κρίση του ελέγχου ότι πρόκειται για οντότητα χωρίς πραγματική υπόσταση.
- Επίσης, όπως διαπιστώθηκε μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου, μετά από πιστώσεις (πληρωμές), μικρής συνολικής αξίας σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις της ελεγχόμενης, που πραγματοποιήθηκαν από κάποιους πελάτες της ελεγχόμενης ακολουθούν άμεσα, στις περισσότερες περιπτώσεις μέσα στην ίδια ημέρα, ισόποσες αναλήψεις από το ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο χωρίς να μεσολαβεί σε καμία περίπτωση οποιαδήποτε πληρωμή σε τρίτους.
- Σχετικά με τις τραπεζικές επιταγές που προσκόμισαν στον έλεγχο οι αντισυμβαλλόμενοι (πελάτες) της ελεγχόμενης μετά από αίτημα του άρθρου 15 του Ν. 4987/2022 ως μέσο πληρωμής των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ελεγχόμενης, καμία από αυτές ή μέρος δεν κατατέθηκε μεταγενέστερα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, οπότε χάνεται η διαδρομή του χρήματος.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις της από 07-02-2023 έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Δ – Ε.Λ.Π. της προκύπτει ότι: «.....πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις συνολικής αξίας 80.821,40€, σχεδόν ισόποσες με τις χρεώσεις, οι οποίες αφορούν καταθέσεις (πληρωμές) από κάποιους πελάτες της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα από τους ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ.....Όπως αναφέρεται παραπάνω, μετά τις ανωτέρω πιστώσεις ακολουθούν άμεσα , στις περισσότερες περιπτώσεις μέσα στην ίδια ημέρα, ισόποσες αναλήψεις μετρητών (χρεώσεις) από τον ελεγχόμενο, τακτική που είθισται στις περιπτώσεις ανακύκλωσης χρημάτων.....».

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. που υιοθέτησαν τα πορίσματα της από 07/02/2023 έκθεσης ελέγχου ΚΦΔ-ΕΛΠ της, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με

τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η ενεργοποίηση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, ως έκφανση της θεμελιώδους αρχής της χρηστής (φορολογικής) Διοίκησης στο πλαίσιο του κράτους δικαίου, προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, θετική ενέργεια αρμόδιου οργάνου της Διοίκησης (πρβλ. ΣτΕ 2582/2015, 2674/2013, 608/2004), όπως είναι εγκύκλιος ή έκθεση ελέγχου, με την οποία υποδεικνύεται ρητώς στους φορολογούμενους ορισμένη συμπεριφορά ως σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου (πρβλ. ΣτΕ 608/2004., 545/2000).

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, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 31-05-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου(elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ, με την επικύρωση:1) της με αριθ...../25-4-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, 2)της με αριθμό/25-4-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, 3)της με αριθμό/25-4-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και 4)της με αριθμό/25-4-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και ειδικότερα:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Α)Η με αριθμό/25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό ποσό	1.665,40€	705,40€	705,40€	960,00€
Προκαταβολή φόρου	5.904,12€	5.904,12€	5.904,12€	
Τέλος επιτηδεύματος(άρθρο 31 ν.3986/2011)	2.000,00€	2.000,00€	2.000,00€	
Πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ		96,00€	96,00€	96,00€
Σύνολο για καταβολή	6.238,72 €	7.294,72€	7.294,72€	1.056,00€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Β)Η με αριθμό/25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	3.608,00€	9.658,15€	9.658,15€	6.050,15€
Προκαταβολή φόρου	6.658,48€	6.658,48€	6.658,48€	
Τέλος επιτηδεύματος(άρθρο 31 ν.3986/2011)	2.000,00€	2.000,00€	2.000,00€	
Πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ		3.025,08	3.025,08€	3.025,08€
Σύνολο για καταβολή	12.266,48 €	21.341,71€	21.341,71€	9.075,23€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Γ)Η με αριθμό/25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	2.400,00€	2.400,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. ΚΦΔ	1.200,00€	1.200,00€
Σύνολο για καταβολή	3.600,00€	3.600,00€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Δ) Η με αριθμό/25-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020- 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	2.976,00€	2.976,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. ΚΦΔ	1.488,00€	1.488,00€
Σύνολο για καταβολή	4.464,00€	4.464,00€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.