



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 08-01-2024

Αριθμός απόφασης: e53

**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 08-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ νομίμως εκπροσωπούμενης που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επέκταση, ΤΚ 56224 κατά: α)της με αριθμό/13-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και β)της με αριθμό/13-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τη σχετική Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 08-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ. /13-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό φόρου 283.200,00 € και πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ ύψους 141.600,00 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 424.800,00€.
- Με την αριθμ. /13-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό ποσό ΦΠΑ ύψους 283.199,99 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 141.600,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 424.799,99 ευρώ.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 13-07-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ , οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθμό/20-

04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Αφορμή του ελέγχου στάθηκε το με αριθμό πρωτ./08-03-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, που αφορούσε τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ:.....

Ειδικότερα, στα πλαίσια ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ ΚΑΒΑΛΑΣ για την ατομική επιχείρηση του, συντάχθηκε η από 24-04-2023 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΑΒΑΛΑΣ, η οποία, με το αριθμό πρωτ/02-05-2023 έγγραφό της, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, η επιχείρηση του με ΑΦΜ:..... ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, ο οποίος υιοθέτησε το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ:..... ήταν λήπτρια επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία εξέδωσε η επιχείρηση του με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 1.180.000,00 € (με αναλογούντα ΦΠΑ 283.200,00 €) κατά το έτος 2020.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμ./07-06-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση δίδοντας προθεσμία 20 ημερών για την υποβολή προφορικών ή γραπτών απόψεων της ελεγχόμενης επιχείρησης επί των αναγραφόμενων σε αυτό, καθώς και τον με αριθμό/...../23 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και τον με αριθμό/...../23 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020. Τα ανωτέρω έγγραφα κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση ηλεκτρονικά και αναρτήθηκαν στο e- κοινοποίηση στις 08/06/2023, αναγνώστηκαν δε αυθημερόν. Η ταχθείσα από το παραπάνω έγγραφο προθεσμία παρήλθε, χωρίς να ανταποκριθεί ο ελεγχόμενος.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του ελεγχόμενου φορολογικού έτους όπως αυτά προέκυπταν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων στα κέρδη χρήσης, ως λογιστικών διαφορών, ενώ δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογούντα ΦΠΑ των δαπανών, ο οποίος αντιστοιχεί στην αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων.

Ύστερα από τα παραπάνω, για τη φορολογική περίοδο 1/1/2020 - 31/12/2020, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Πλημμελής και ελλιπής αιτιολογία.-Αοριστία των οριστικών πράξεων.-Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.-Ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως εικονικών από τη

Φορολογική Αρχή δεν είναι σύννομος. -Η προσφεύγουσα υπέγραψε στις 06/12/2019 σύμβαση εργολαβίας με την εταιρεία ΑΕ για την εκτέλεση τεχνικών εργασιών στο έργο της αναδόχου εταιρίας «..... ΑΕ» με ονομασία έργου «ΑΗΣ-ΜΕΛΕΤΗ, ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ,ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΘΕΣΗ ΣΕ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΑΤΜΟΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ V ΜΙΚΤΗΣ ΙΣΧΥΟΣ 660 Mwel, ΜΕ ΚΑΥΣΙΜΟ ΚΟΝΙΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΛΙΓΝΙΤΗ, ΚΑΙ ΜΕ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΘΕΡΜΙΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ 140 MWth ΓΙΑ ΤΗΛΕΘΕΡΜΑΝΣΗ» με κύριο του έργου τη ΔΕΗ. Στη συνέχεια λόγω έναρξης εργασιών της ατομικής επιχείρησης του , τροποποιήθηκε το ανωτέρω συμφωνητικό και υπογράφηκε το από 20/01/2020 συμφωνητικό εργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης τουΤα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν ολοσχερώς μέσω του τραπεζικού συστήματος με καταθέσεις στο λογαριασμό του εκδότη και τραπεζικές επιταγές. Σε κάθε περίπτωση εφόσον οι επίμαχες συναλλαγές αποδειχθούν εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν καθόσον η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης.

2.Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

3.Αντίθεση στην αρχή της Χρηστής Διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

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 εμπειριστατωμένα 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 στέρη 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 (παράβαση 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 αξιόπιστου 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 ελεγχόμενου, 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 τόπο 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^Απαρ.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, όπως στοιχειοθετείται στην από 24-04-2023 έκθεση μερικού Φορολογικού ελέγχου (βάσει του άρθρου 66 ν.4987/2022) της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ **με έδρα στην**
Δήμου Νέστου (..... 34) είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, οι δε συναλλαγές της είναι **εικονικές** δεδομένου ότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εν λόγω έκθεση:

«....Στις 09-12-2022, πραγματοποιήθηκε αυτοψία στη διεύθυνση που δηλώνεται ως έδρα, στην πόλη της, επί της οδού 34. Στη διεύθυνση αυτή διαπιστώθηκε η ανυπαρξία της ελεγχόμενης επιχείρησης, επιπλέον δεν βρέθηκε κάποιο στοιχείο που να καταδεικνύει ότι η εν λόγω επιχείρηση λειτούργησε κάποια στιγμή εκεί. Αντιθέτως, μάλιστα, βρέθηκε η επιγραφή άνωθεν της εισόδου του καταστήματος, η οποία ανήκε, όπως πληροφορηθήκαμε από

περιοίκους, στην επιχείρηση που λειτουργούσε εκεί στο παρελθόν (ιχθυοπωλείο).....

Από την πλατφόρμα δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων δηλώσεων ακίνητης περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε ότι υποβλήθηκε η υπ' αριθ./19-01-2020 δήλωση μισθώσεως, με εκμισθωτή το (Α.Φ.Μ.), μισθωτή τον ελεγχόμενο, μηνιαίο μίσθωμα 200,00 €, διάρκεια 20-01-2020 έως 19-01-2021 και μίσθιο ένα ισόγειο κατάστημα επί της οδού 34, στην Ν. Καβάλας, Τ.Κ. 64200, επιφάνειας 38 τ.μ. και αριθ. παροχής Δ.Ε.Η. Επιπλέον, υποβλήθηκε η υπ' αριθ./31-08-2021 δήλωση λύσεως μισθώσεως, με ημερομηνία λύσης 31-08-2021. Σχετικά, επικοινωνήσαμε με τον κο , πατέρα του ως άνω εκμισθωτή, ο οποίος (ενν. ο εκμισθωτής) - όπως ενημερωθήκαμε - διαμένει στο εξωτερικό. Ο κος μας δήλωσε (σχετ. η από 08-12-2022 υπεύθυνη δήλωση), ότι είχε προβεί, δυνάμει του υπ' αριθ./04-08-2005 πληρεξουσίου, στη μίσθωση του ακινήτου στον και ότι δεν υπέπεσε στην αντίληψή του η λειτουργία επιχείρησης ή η απασχόληση προσωπικού, κατά το διάστημα της μίσθωσης του ακινήτου.

Πέραν των ανωτέρω από έρευνα στα συστήματα TAXIS και ELENXIS προέκυψε ότι ο ουδέποτε υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Μ.Υ.Φ. και Φ.Π.Α., εκτός από 2 περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου 2020.....

Στο υπ' αριθ. πρωτ./08-12-2022 ερώτημα προς το Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε. Καβάλας για τα στοιχεία κατανάλωσης του ανωτέρου ακινήτου, βάσει του αριθμού παροχής που προέκυψε από τη δήλωσης μίσθωσης, ελήφθη η από 09-12-2022 απάντηση ότι από τις 08-06-2016, μετά την οικειοθελή διακοπή του προηγούμενου χρήστη της παροχής, η παροχή παραμένει κομμένη και οι καταναλώσεις είναι μηδενικές.

Από την Τοπική Διεύθυνση Ε.Φ.Κ.Α. Καβάλας, κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ./07-12-2022 ερωτήματος, ενημερωθήκαμε, στις 13-12-2022, ότι, ο είναι εγγεγραμμένος στο Μητρώο Εργοδοτών του ε-ΕΦΚΑ με Α.Μ.Ε. από 14-02-2020 και, κατά το 2020, απασχόλησε συνολικά 10 άτομα. Από την εκτύπωση των ετήσιων συνόλων ασφαλισμένων, την οποία μας απέστειλαν ως συνημμένη και όπου αναφέρονται αναλυτικά τα ονόματα των απασχολούμενων, και από το σύστημα TAXIS, προέκυψε ότι σχεδόν όλοι δεν διαμένουν στην Ν. Καβάλας, αλλά σε διάφορα μέρη της επικράτειας (Βόλος, Κοζάνη, Πτολεμαΐδα, Λάρισα, Αιγάλεω).

Περαιτέρω, σε νεότερο ερώτημά μας (υπ' αριθ. πρωτ./16-02-2023), η Τοπική Διεύθυνση Ε.Φ.Κ.Α. Καβάλας μας απάντησε, στις 22-02-2023, ότι ο δεν έχει εξοφλήσει καμία από τις Αναλυτικές Περιοδικές δηλώσεις που υπέβαλε για το 2020....

Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στα επανειλημμένα αιτήματα της Υπηρεσίας μας για

προσκόμιση λογιστικών αρχείων και, ως εκ τούτου, ο σχετικός έλεγχος δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί.

Ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλε καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών, ενώ προέκυψε ότι δηλώθηκε ως προμηθεύτρια επιχείρηση από την «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» για επτά (7) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 1.180.000,00 € (με αναλογούντα Φ.Π.Α. 283.200,00 €), κατά το έτος 2020 (ΜΥΦ/αποκλίσεις εσόδων).

Από τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του , **με Α.Φ.Μ. και έδρα στην Δήμου Νέστου (..... 34)** είναι φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Ως εκ τούτου, ο παρών έλεγχος θεωρεί τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ήτοι τα υπ' αριθ. /05-01-2020 (καθαρής αξίας: 200.000,00 € και Φ.Π.Α.: 48.000,00 €), /31-01-2020 (καθαρής αξίας: 250.000,00 € και Φ.Π.Α.: 60.000,00 €), /29-02-2020 (καθαρής αξίας: 215.000,00 € και Φ.Π.Α.: 51.600,00 €), /31-03-2020 (καθαρής αξίας: 100.000,00 € και Φ.Π.Α.: 24.000,00 €), /30-04-2020 (καθαρής αξίας: 45.000,00 € και Φ.Π.Α.: 10.800,00 €), /31-05-2020 (καθαρής αξίας: 120.000,00 € και Φ.Π.Α.: 28.800,00 €) και /30-06-2020 (καθαρής αξίας: 250.000,00 € και Φ.Π.Α.: 60.000,00 €), **εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής** βάσει των διατάξεων των άρθρων 66 § 5, 55^A και 68 § 1 ν. 4987/2022.....»

Επειδή, από τα αντίγραφα των επιταγών που προσκομίζει η προσφεύγουσα δεν προκύπτει ο πραγματικός εκδότης τους, καθώς μεγάλος αριθμός αυτών είναι τραπεζικές, αλλά ούτε και ο τελικός κομιστής αυτών, ήτοι το πραγματικό πρόσωπο που εισέπραξε τα συγκεκριμένα ποσά.

Επειδή, στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν γίνεται αναλυτική περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών, ως αιτιολογία αναφέρεται η φράση «βάσει συμφωνητικού», χωρίς να γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένο συμφωνητικό.

Επειδή, το από 20-01-2020 συμφωνητικό, το οποίο επικαλείται η προσφεύγουσα αφορά τροποποίηση του από 06/12/2019 ιδιωτικού συμφωνητικού με τα οποία ο αναλαμβάνει εργολαβικά μέρος των εργασιών, όπως αναγράφονται στο συμφωνητικό που συνέταξε στις 31/10/2019 η προσφεύγουσα εταιρεία με την Α.Τ.Ε. προϋπολογισμού 150.000 ευρώ. Όσον αφορά τα συμφωνητικά τα οποία επικαλείται η προσφεύγουσα με την εταιρεία Α.Ε. σε αυτά η προσφεύγουσα συμβάλλεται ως εργολάβος, ενώ δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου σύσταση υπεργολαβίας με τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων .

Επειδή, στα προσκομιζόμενα συμφωνητικά παρότι το αντικείμενο της συμφωνίας είναι ιδιαίτερα υψηλό δεν γίνεται καμία περιγραφή των υπηρεσιών που θα παράσχει ο στην προσφεύγουσα.

Επειδή, στο ΤΠΥ..... ως αιτιολογία αναφέρεται αφηρημένα «προκαταβολή για προμήθεια υλικών και λοιπές δαπάνες», ωστόσο από τον έλεγχο στην επιχείρηση του εκδότη δεν επιβεβαιώνεται η προμήθεια των απαραίτητων υλικών για την εκτέλεση των συγκεκριμένων εργασιών, καθόσον ούτε ο ίδιος δηλώνει προμηθευτές, ούτε δηλώθηκε ως πελάτης από τρίτες επιχειρήσεις.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Επειδή, δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016), προϋπόθεση που δεν συντρέχει στην προκειμένη περίπτωση..

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 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης που υιοθέτησαν τα πορίσματα της από 24-04-2023 έκθεσης μερικού Φορολογικού ελέγχου (βάση του άρθρου 66 ν.4987/2022) της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, 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, 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, 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 φορολογούμενου, 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 της προσφεύγουσας 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.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 08-09-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου (elenxis) ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, με την επικύρωση: α) της με αριθμό/13-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 και β) της με αριθμό/13-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης .

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Η με αριθμό/13-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	527.023,93€	1.707.023,93€	1.707.023,93€	1.180.000,00€
Πιστωτικό ποσό	1.464,50€			
Χρεωστικό ποσό		281.735,50€	281.735,50€	283.200,00€
Τέλος επιτηδεύματος(άρθρο 31 ν.3986/2011)	1.550,00€	1.550,00 €	1.550,00€	
Πρόστιμο άρθρου 58ΚΦΔ		141.600,00	141.600,00€	141.600,00€

Σύνολο για καταβολή	85,50€	424.885,50€	424.885,50€	424.800,00€
----------------------------	---------------	--------------------	--------------------	--------------------

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/13-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020- 31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	283.199,99€	283.199,99€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. ΚΦΔ	141.600,00€	141.600,00€
Σύνολο για καταβολή	424.799,99€	424.799,99€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.113,52€	7.113,52€

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.