



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 433

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19,
Καλλιθέα
Ταχ. Κώδικας : 176 71
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 ΦΕΚ 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 από 02-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», με ΑΦΜ, με έδρα στο, Τ.Κ....., κατά της με αριθμό/03-10-2023 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά

έγγραφα.

5. Την με αριθμό/03-10-2023 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από 07-11-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/03-10-2023 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1η και 2ε του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας **60.000,00 €** πλέον ΦΠΑ 23% **13.800,00 €**, ήτοι συνολικής αξίας **73.800,00 €**, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ και της παρ.3 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 ΦΕΚ Α' 222).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **04-10-2023**, στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και **αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα**, σύμφωνα με τα με α/α και αποδεικτικά ηλεκτρονικής κοινοποίησης.

Από τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις **12-04-2010** με κύρια δραστηριότητα: «.....», την οποία διέκοψε στις **12-10-2017**, ενώ από την ημερομηνία αυτή μέχρι και σήμερα έχει ως κύρια δραστηριότητα την

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην από 07-11-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...»

Η κατά τα ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της αριθμ./25-09-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου για την διενέργεια μερικού ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, στηρίζεται στην από 31-03-2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας που διενεργήθηκε για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και με επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας, δυνάμει των αριθμ.

...../23-06-2021,/16-09-2021,/29-09-2021 και/27-12-2022 εντολών ελέγχου – έρευνας του Προϊσταμένου της Β' Υποδιεύθυνσης Προληπτικών Ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Αιτία του εν λόγω ελέγχου υπήρξε το αριθμ. πρωτ./31-03-2021 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Υποδιεύθυνση Α' Κοζάνης με την συνημμένη σ' αυτό έκθεση ελέγχου της που συντάχθηκε στις 31-10-2019 με συνημμένα έγγραφα, όπως έκθεση κατασχέσεως φορολογικών στοιχείων, που αφορούσαν την ατομική επιχείρηση του του με Α.Φ.Μ., ως εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή και λήπτη, μεταξύ άλλων, και την προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νόμιμα εκπροσωπείται.

Συγκεκριμένα από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, όπως αναλυτικότερα περιγράφονται στην οικεία έκθεση, αναφέρονταν ότι δύο (2) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών κατά την χρήση 2013, με εκδότη την ατομική επιχείρηση με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και έδρα στο, Τ.Κ., συνολικής αξίας 73.800,00 € συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 13.800,00 € (σχετική η από 31-10-2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Υποδιεύθυνση Α' Κοζάνης) και με λήπτη την ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΣΙΑΕΕ.» με Α.Φ.Μ., είχαν κριθεί εικονικά ως προς την συναλλαγή. Αναλυτικότερα τα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά ως προς την συναλλαγή έχουν ως κατωτέρω:

α) Το Τιμολόγιο για Παροχή Υπηρεσίας (Τ.Π.Υ.) με αριθμό/31-07-2013 συνολικής αξίας 36.900,00 €, με καθαρή αξία 30.000,00 € και αξία Φ.Π.Α. 6.900,00 €, με περιγραφόμενο είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας: «Έργο:» και με παρακράτηση φόρου 3% = 900,00 €.

β) Το Τιμολόγιο για Παροχή Υπηρεσίας (Τ.Π.Υ.) με αριθμό/31-07-2013 συνολικής αξίας 36.900,00 €, με καθαρή αξία ύψους 30.000,00 € και αξία Φ.Π.Α. 6.900,00 €, με περιγραφόμενο είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας: «Έργο:» και με παρακράτηση φόρου 3% = 900,00 €.

Εν συνεχεία, μετά την έκδοση από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας των προαναφερόμενων εντολών ελέγχου, η εν λόγω Υπηρεσία προέβη σε πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων και διαπιστώσεων, όπως λεπτομερώς περιγράφονται στην οικεία έκθεσή της, αλλά και με επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της επιχείρησης την 17-09-2021, ημέρακαι ώρα 12.50 μ.μ. στο, την οποία δεν βρήκαν και αναζήτησαν τον λογιστή της, ο οποίος τους ενημέρωσε ότι ο τωρινός εκπρόσωπος της εταιρείας είναι ο κ. με ΑΦΜ, ο οποίος διαμένει μόνιμα στην και όχι στην περιοχή της Ο τελευταίος μετά από ηλεκτρονική του εξουσιοδότηση προς τον εν λόγω λογιστή παρέλαβε όλες τις ως άνω εντολές ελέγχου και κλήσεις προς παροχή φορολογικών στοιχείων και βιβλίων καθώς και την γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Η προσφεύγουσα εταιρεία, δια του νομίμου εκπροσώπου της, ανταποκρινόμενη στις ως άνω προσκλήσεις για διάθεση των λογιστικών της αρχείων κατέθεσε τα εξής:

- Αντίγραφο του γραμματίου είσπραξης με αριθμό/08-08-2013 και/08-08-2013 από την τράπεζα Α.Ε. με ποσά είσπραξης 36.000,00 € έκαστο.
- Αντίγραφα Ιδιωτικών συμφωνητικών από 08-07-2013 μεταξύ και της ελεγχόμενης εταιρείας ΕΕ με Α.Φ.Μ.

- Αντίγραφο του αρχικού καταστατικού (01-03-2010) σύστασης της ελεγχόμενης εταιρείας ΕΕ.
- Αντίγραφο του εγγράφου με αριθμό/15-07-2019 με το οποίο κοινοποιήθηκε το ΣΔΕ/15-07-2019 και η Έκθεση Κατάσχεσης υπ' αριθμό/15-07-2019 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών.

Άπαντα τα παραπάνω έγγραφα κατασχέθηκαν δυνάμει της αριθμ./29-09-2021 Έκθεσης Κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων-Αρχείων.

Τέλος, συντάχθηκαν και επιδόθηκαν την 07-03-2023 στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας κ./07-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση (άρθρο 28 του Ν.4987/2022 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999), καθώς και ο αριθμ./07-03-2023 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου ποσού 2.500,00 €, προθεσμία που παρήλθε άπρακτη, χωρίς η ελεγχόμενη οντότητα μέχρι την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου να υποβάλει τις απόψεις της.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η ως άνω έκθεση διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και εκδόθηκε η αριθμ./25-09-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της...».

Επίσης, η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου στις 27-09-2023 απέστειλε στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας κ./: α) Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και β) έγγραφο με θέμα: «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού».

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί ή άλλως μεταρρυθμιστεί η με αριθμό/03-10-2023 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας – Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ατομική επιχείρηση του ήταν υπαρκτές.

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Καλή πίστη της προσφεύγουσας ως λήπτριας των επίμαχων τιμολογίων

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Αντίθεση με τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της προστασίας του διοικούμενου

5^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραγραφή - Μη νομιμότητα του φορολογικού ελέγχου λόγω ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων που θα μπορούσαν να παρατείνουν την παραγραφή – Δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ.1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 2934/2017, 3296/2008, 2703/1997 κ.α.), είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2935/2017, 2426/2002, κ.α.), δηλ. εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο, 2^ο και 3^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ, ΤΗΝ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 2 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους, οριζόταν ότι:

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 10 του ίδιου ως άνω νόμου οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 ΦΕΚ Α΄ 45) 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α΄ 179), όπως αυτές ίσχυαν μέχρι και 16-10-2015, οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι:

«4. 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία

στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα

καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003), είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

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

Επειδή, με την Ε.2042/2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή σχετίζεται με τη μη συμμόρφωση προς τις υποχρεώσεις ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, η εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της περ.η΄ της παρ.1 του άρθρου 54 [...] περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ.ε΄ της παρ.2 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου. Περαιτέρω, μετά την κατάργηση του άρθρου 55 παρ.2 περ.γ΄ [...] (με το άρθρο 3 παρ.4 του ν.4337/2015), καθώς και την κατάργηση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (με το άρθρο 7 παρ.6 του ν.4337/2015), η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ.η΄ και παρ.2 περ.ε΄ [...], είναι ευμενέστερη σε σχέση με τις διατάξεις της περ.β΄ της παρ.10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, τις διατάξεις της περ.γ΄ της παρ.2 του άρθρου 55 [...] καθώς και τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Συνεπώς, εφόσον είναι ευμενέστερη, εφαρμοστέα κύρωση για την παράβαση αυτή είναι το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.2 περ.ε΄ - ΚΦΔ.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

η) **δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,**

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

...

ε) **δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,**

...».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται, μεταξύ άλλων, ότι **δεν γνώριζε** αν ο αντισυμβαλλόμενος ήταν συνεπής στις φορολογικές του υποχρεώσεις. Επειδή, επιπλέον επικαλείται ότι ο αντισυμβαλλόμενος χρησιμοποιούσε φορτηγά και μηχανήματα για την εκτέλεση των έργων που αναλάμβανε, καθώς και ότι απασχολούσε προσωπικό, το οποίο όμως δεν ασφάλιζε (σελ.5, 11 – 15 και 22 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, σύμφωνα με τη σελ.23 της από 31-03-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (..... Προληπτικών Ελέγχων), η εκδότρια ατομική επιχείρηση με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., δεν πραγματοποίησε τις εν λόγω συναλλαγές (έργα), όπως προκύπτει από την από 30-10-2019 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης/Υποδιεύθυνση Α΄ Κοζάνης, για τους εξής λόγους:

- Δεν είχε στην κατοχή της κανένα αναγκαίο για τις υπηρεσίες αυτές μηχανήμα έργου, ή φορτηγό αυτοκίνητο και γενικά κανενός είδους πάγιο εξοπλισμό όπως απαιτείται για επιχειρήσεις αυτού του είδους.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό και συγκεκριμένα εργάτες, τεχνικούς ή και διοικητικούς υπαλλήλους οι οποίοι απαιτούνται προκειμένου να φέρουν κατά τη συνήθη πρακτική εις πέρας, αυτού του είδους αλλά και αυτής της χρηματικής αξίας, εργασίες.
- Σε όσες των περιπτώσεων, όπως αναλυτικά αναφερόμαστε ανωτέρω στις διάφορες επιχειρήσεις λήπτες, οι χρηματικές καταβολές, στις οποίες περιπτώσεις υπήρχαν και προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά, δεν ανταποκρίνονται στα ποσά που αναγράφονται στα εικονικά τιμολόγια.
- Η εταιρεία δεν είχε κανενός είδους δαπάνες συναφείς με τον κύκλο εργασιών που εμφανίζει στις συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους – φορολογικά έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τη σελ.31 της ίδιας ως άνω έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας:

«Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2013 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ως εκ τούτου, η ελεγχόμενη εταιρεία, λήπτης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1238/2018).».

Επειδή, σύμφωνα με τη σελ.24 της ίδιας ως άνω έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, ούτε ο λήπτης των τιμολογίων, ήτοι η ελεγχόμενη εταιρεία «..... και ΣΙΑ Ε.Ε.», με Α.Φ.Μ., φαίνεται να συμμετείχε στα έργα που πραγματοποιήθηκαν και ούτε αποδεικνύεται ότι συνέβαλλε καθ' οιονδήποτε τρόπο στην πραγματοποίησή τους, καθόσον:

- Δεν διέθετε και δεν διαθέτει επαγγελματικές εγκαταστάσεις, καθώς έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας ήταν η δηλωθείσα κατοικία διαμονής ενός εκ των τότε εταίρων, όπως διαπιστώθηκε από τον επιτόπιο έλεγχο και τον έλεγχο στο «TAXIS».
- Από τη έρευνα στο TAXIS, στα βιβλία και στις υποβληθείσες Δ.Φ.Ε. δεν διαπιστώθηκε ότι διέθετε προσωπικό για να πραγματοποιεί μέσα στο ίδιο έτος (χρήση 2013) η ίδια έργα σχετικά μεγάλης αξίας (276.997,07 €) και τα οποία πραγματοποιούνταν σε διαφορετικές περιοχές (.....).
- Για τα έργα που αναλάμβανε ως υπεργολάβος η ελεγχόμενη εταιρεία προέβαινε σε ανάθεσή τους σε άλλους υπεργολάβους, χωρίς να προκύπτει ποιες ακριβώς εξιδεικευμένες υπηρεσίες παρείχε η ελεγχόμενη εταιρεία και για τις οποίες λάμβανε ως αμοιβή 5 έως 20 %.
- Από την έρευνα στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. και της Περιφέρειας δεν διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία είχε τα μέσα να πραγματοποιεί η ίδια τα έργα (μηχανήματα), πλην ενός εκσκαφέα, μέσο που όμως δεν επαρκούσε για την κατασκευή των έργων που αναλάμβανε συνολικά.
- Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν δαπάνες (καύσιμα, διόδια, αποδείξεις ξενοδοχείων κ.λ.π) το επίμαχο διάστημα (χρήση 2013) στην περιοχή των και που να αποδεικνύουν ότι ασκούσε δραστηριότητα στην εν λόγω περιοχή, ήτοι ότι παρέχονταν υπηρεσίες κατασκευής έργου στα
- Τα προσκομισθέντα συμφωνητικά μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της ατομικής επιχείρησης του, δεν κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνεπώς η αποδεικτική ισχύς τους καθίσταται ανίσχυρη ως προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών που περιγράφονται στα τιμολόγια/31-07-2013 &/31-07-2013.
- Από τη έρευνα που πραγματοποιήθηκε στις αρμόδιες αρχές για την διαπίστωση της ολοκλήρωσης του έργου στο οποίο φέρεται να συμμετείχε, ήτοι στην κατασκευή και λειτουργία του έργου του , δεν διαπιστώθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο η συμμετοχή της ελεγχόμενης εταιρείας, όπως αποδεικνύεται από το απαντητικό έγγραφο με αριθμ. Πρωτ. /05-07-2022 της Περιφέρειας, αφού δεν έχει γνωστοποιηθεί ποτέ η ύπαρξή της ως υπεργολάβου στο έργο του
- Η ελεγχόμενη εταιρεία προέβη σε έναρξη εργασιών την 12-04-2010 με κύριο αντικείμενο τις κατασκευαστικές εργασίες, ενώ την 12-10-2017 προέβη σε μεταβολή εργασιών με αλλαγή της δραστηριότητάς της σε και αντίστοιχα σε παύση της δραστηριότητας για κατασκευαστικές εργασίες. Ουσιαστικά, άσκησε την δραστηριότητα για μικρό διάστημα (2010 έως 2013), ενώ από το έτος 2013 και μετά, η ελεγχόμενη εταιρεία είχε παύσει να ασκεί την κατασκευαστική δραστηριότητα, όπως αποδεικνύεται από τις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος που έκτοτε ήταν μηδενικές ως προς τα έσοδα. Αυτό αποδεικνύει ότι η συμμετοχή της ελεγχόμενης εταιρείας σε κατασκευαστικά έργα ήταν ευκαιριακή και πιθανότατα με σκοπό την άντληση φορολογικού οφέλους για

άλλους εμπλεκόμενους στα έργα και δεν αποσκοπούσε σε άσκηση μακροχρόνιας και εξιδεικευμένης δραστηριότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται, μεταξύ άλλων, ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα στοιχεία αποπληρώθηκαν με μετρητά με τη συμφωνία να κατατεθούν από τον αντισυμβαλλόμενο σε τραπεζικό του λογαριασμό (σελ.15 ενδικοφανούς προσφυγής).

Ωστόσο, σύμφωνα με τη σελ.31 της από 31-03-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Β' Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων):

«Επειδή, η ελεγχόμενη εταιρεία δεν επικαλέστηκε σαφώς τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων, καθώς προσκομίστηκαν **παραποιημένα τραπεζικά παραστατικά**, ήτοι δεν προσκομίζει τραπεζικό μέσο πληρωμής για την εξόφλησή τους, συνεπώς δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών, ούτε η καλή πίστη της, και ως εκ τούτου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης και του Φ.Π.Α. εισροών.».

Επομένως, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδοθούν το ως άνω πόρισμα της έκθεσης ελέγχου.

Συνεπώς, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΜΕ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΟΥΜΕΝΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι:

«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.4987/2022 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, σκοπεί στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής.

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.

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 & 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 Φορολογική Αρχή επέβαλε το πρόστιμο που προβλέπεται από τον ΚΦΔ - ν.4987/2022 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι αντίκειται στην αρχή της προστασίας του διοικούμενου η διοίκηση να επικαλείται ότι μια επιχείρηση δεν έχει επαγγελματική έδρα, διότι αυτή είναι «οικία» (σελ.21 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επέβαλε καταχρηστικά το εν λόγω πρόστιμο, καθόσον η εκδότρια επιχείρηση δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα έδρα της κατά την ημέρα του ελέγχου από τα όργανα ελέγχου το έτος 2017 και όχι κατά το ελεγχόμενο έτος 2013 (σελ.21 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, η από 31-03-2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Β' Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων) αναφέρει πληθώρα διαπιστώσεων σχετικά με την ανυπαρξία του εκδότη, όπως ότι η ατομική επιχείρηση με την επωνυμία του: α) δεν προκύπτει να έχει στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα (φορτηγά) καθώς και μηχανήματα έργου και γενικά κανενός είδους πάγιο εξοπλισμό, β) δεν απασχολούσε προσωπικό και συγκεκριμένα εργάτες, τεχνικούς ή και διοικητικούς υπαλλήλους, γ) οι χρηματικές καταβολές, στις όποιες περιπτώσεις υπήρχαν και προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά, δεν ανταποκρίνονται στα ποσά που αναγράφονται στα εικονικά τιμολόγια και δ) δεν είχε κανενός είδους δαπάνες συναφείς με τον κύκλο εργασιών που εμφανίζει στις συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο σύμφωνα με τα ως άνω.

Επειδή, η από 31-03-2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Β' Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων) περιλαμβάνει τα πραγματικά περιστατικά της σχετικής υπόθεσης, καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΝΥΠΑΡΞΙΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 70 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν.4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με την Ε.2057/2023 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ.ή της παρ.1 και της περ.ε' της παρ.2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του

άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ.3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ.α' της παρ.27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.».

Επομένως, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας όσον αφορά το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ύψους 2.500,00 € είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 02-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό/03-10-2023 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

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

Η με αριθμό/03-10-2023 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου **2.500,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.