



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 29-01-2024

Αριθμός απόφασης:185

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 **29-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, με έδρα στη, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

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

Επί της από **29-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **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 με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 179,77€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Κ.Φ.Δ. ποσού 89,89€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 29,97€, **ήτοι** συνολικό ποσό **299,63€**, διότι έλαβε ένα (1) εικονικό Φορολογικό Στοιχείο, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ....., καθαρής αξίας 399,50€, πλέον Φ.Π.Α. 95,88€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί την από 13-07-2023 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει των αριθμ.καιεντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: το με αριθμό πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ.κατόπιν ελέγχου που διενήργησε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... και το με αριθμόΔελτίο Πληροφοριών τηςμετά από έλεγχο που διενήργησε στην επιχείρησημε ΑΦΜ

Στα ως άνω έγγραφα καταγράφονται οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στις επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ..... και «.....» με Α.Φ.Μ..... βάσει των οποίων, οι εν λόγω επιχειρήσεις είναι εκδότες εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, για το φορολογικό έτος 2017. Μεταξύ των συμβαλλομένων επιχειρήσεων είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι ως άνω εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου τουκαι διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την χρονική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017 και διαπιστώθηκε ότι, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση τουμε ΑΦΜ, καθαρής αξίας 399,50 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 95,88 ευρώ, κατά την επίμαχη διαχειριστική περίοδο κατά

παράβαση των διατάξεων του άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11 & 15 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του αρ. 66 του (Κ.Φ.Δ.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Ως προς τις συναλλαγές με τον εκδότη με ΑΦΜ, ο έλεγχος διαπίστωσε τη λήψη και καταχώρηση τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 3.123,10 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 749,54 ευρώ, όμως ο προσφεύγων σε χρόνο, πριν την έκδοση της αρχικής εντολής ελέγχου, την **9/8/2018** τροποποίησε εκπρόθεσμα τη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, με αρ. εγγραφής αφαιρώντας τις συναλλαγές με τον Οι συναλλαγές δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στην κατάσταση εξόδων του ελεγχόμενου Φ.Ε.2017, συνεπώς δεν περιλήφθησαν στο σχηματισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δε δηλώθηκαν ως δαπάνες της χρήσης, όπως αποτυπώνονται στη Δήλωση Οικονομικών Στοιχείων Ε3 του έτους. Επίσης την 30/7/2018 τροποποίησε την περιοδική δήλωση ΦΠΑ β' τριμήνου του 2017 αφαιρώντας τις εισροές που αντιστοιχούσαν στις συναλλαγές με τον και στην οποία είχαν αρχικά περιληφθεί. Ενόψει των παραπάνω, επειδή δεν έγινε χρήση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος δεν εξέδωσε οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου στη Φορολογία Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προέβη σε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος για την επίμαχη χρήση προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη την αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, που δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 15-06-2023, στον προσφεύγοντα το αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο το σχετικό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, ο προσφεύγων δεν κατέθεσε τις απόψεις του εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, παράβαση του άρθρου 17 του ΚΔΔ.
2. Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης (ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων) φέρει η Διοίκηση.
3. Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων η αρχή της χρηστής διοίκησης και η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ 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 επιτηδεύματός 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».

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 οποιοσδήποτε 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή

εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

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

Επειδή 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΔ «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 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 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, 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

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 (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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν 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, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ.....έγγραφο τηςκαι την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... προμηθεύτριας της επιχείρησης του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε από τηνπως ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε είναι εικονικά και εικονικά–πλαστά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ανωτέρω έκθεσης οι λόγοι της εικονικότητας είναι:

- «..... Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται κατά τα φαινόμενα και μόνο να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.
- Πέραν της ανυπαρξίας αγορών η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει τόσο από τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης τους όσο και από τον τρόπο καταχώρησης τους στα βιβλία της ελεγχόμενης
- Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.
- Η επιχείρησηκατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.

Συγκεκριμένα από σχετική έρευνα-έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α. Η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να έχει την έδρα της στην οδό Πρόκειται για ένα ενιαίο χώρο εμβαδού 50 τ.μ με w.c.. Η ελεγχόμενη οντότητα πέραν της δηλωθείσας

έδρας της, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα..... Ο χώρος αυτός δεν ήταν ικανός να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων,.....

β. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό.

γ. Η ελεγχόμενη οντότητα δε φέρει τα χαρακτηριστικά μιας σύννομης επιχείρησης....

δ. Ούγγρος υπήκοος που δραστηριοποιείται για πρώτη φορά στην Ελλάδα, δεν ομιλεί την ελληνική γλώσσα, ούτε την κινέζικη, όπως προέκυψε από την κατάθεση του, πραγματοποιεί έναρξη εργασιών στις 7-12-2016 και από τις 9-12-2016 έως 30-12-2016 αποκτά άμεσα πελατολόγιο και προμηθεύει ημεδαπές επιχειρήσεις σε διάφορες πόλεις της Ελλάδος,

ε. ...προσκομίζει τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης ο που καμία εμφανή σχέση έχει με την ελεγχόμενη

ζ. Από τους διεξαχθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη...

στ) ελέγχονται οι έξι από τις επτά επιχειρήσεις του κυκλώματος. Στο πλαίσιο του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι για τις πέντε εξ αυτών οι οποίες είναι και προμηθεύτριες επιχειρήσεις του, η έδρα τους δεν λειτούργησε ποτέ. Η μόνη έδρα που εμφανίζεται να είναι σε λειτουργία είναι αυτή του Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με το ότι οι σύμφωνα με τον ήθελαν να βρεθεί χώρος κοντά στην και η ατομική επιχείρηση του ήταν στην καρδιά της κινέζικης αγοράς και το ότι ο διαπιστώθηκε η εμπλοκή του στις εν λόγω επιχειρήσεις ως αυτουργός στην έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτές, ήταν η μόνη επιχείρηση που περνούσε κάθε μέρα σημαίνει ότι η εν λόγω έδρα είχε μετατραπεί σε εκδοτήριο εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.ΠΑ όπου οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια ποσά, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων.
-δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός Φεβρουαρίου του 2017 και ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνός Μαρτίου του 2017.
-δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος μόνο για φορολογικό έτος 2016.
- Από έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη και αυτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προκύπτει ότι υπάρχει συνεννόηση για τα δηλωθέντα σε αυτές, καθώς δηλώνονται ίδιες συναλλαγές από τον ελεγχόμενο με τους πελάτες του, χωρίς να είναι όλες δηλωμένες στα βιβλία του και χωρίς να έχουν προσκομισθεί παραστατικά για όλες.

- ✓δεν υπάρχει συνάρτηση των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών από αυτήν. Πουλάει είδη, για τα οποία δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές.
- ✓ Πουλάει εμπορεύματα κινέζικης προέλευσης, για τα οποία δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές στην ελεγχόμενη περίοδο.
- ✓ Ενώ ο ελεγχόμενος πραγματοποιεί αγορές χωρίς καμία εξειδίκευση του είδους, τα ενενήντα δύο Δ.Α.-Τ. εξ αυτών που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, που εξέδωσε προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις φέρουν εξειδίκευση του είδους και μάλιστα ανά γενικό είδος φέρουν διαφορετικό κωδικό, προκειμένου να καλύψουν τις ανάγκες της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης. Πωλούνται κάπες, γουνάκια, μπολερό, γούνες, δερμάτινα μπουφάν κ.α., για τα οποία δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αγορά τους.
- ✓ Από την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού που τηρεί ο ελεγχόμενος στην Εθνική Τράπεζα στις χρήσεις 2016 και 2017 προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:
 - α) Η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του στη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
 - β) Η προχειρότητα με την οποία πραγματοποιούνται οι φερόμενες εξοφλήσεις των συναλλαγών μέσω τραπεζής.
 - γ) Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού προέκυψε ότι κατατίθενται χρηματικά ποσά από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών, έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η εξόφληση των υποτιθέμενων συναλλαγών μεταξύ των εικονικών επιχειρήσεων του κυκλώματος και τέλος να υπάρχει η δυνατότητα των επιχειρήσεων του κυκλώματος να εξοφλούν τις υποτιθέμενες αγορές τους και συγκεκριμένα τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους, μέσω του τραπεζικού συστήματος.
 - δ) Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των επιχειρήσεων του κυκλώματος μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη προκύπτει ότι λειτουργούσαν όλες με πανομοιότυπο τρόπο.
- Τα εκδοθέντα στοιχεία φέρουν διάφορους γραφικούς χαρακτήρες γεγονός που δεν δικαιολογείται με την ύπαρξη ενός μόνο υπαλλήλου. Τα δε εκδοθέντα στοιχεία προς ελληνικές επιχειρήσεις στην πλειονότητα τους φέρουν ξεκάθαρη ελληνική γραφή σε αντίθεση με τα εκδοθέντα προς κινέζικες λήπτριες επιχειρήσεις. Γεγονός που σημαίνει ότι ο εκάστοτε λήπτης συμπλήρωνε τα στοιχεία κατά το δοκούν.
-πλειάδα επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από μία έως και πέντε άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα,

Από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύονται και στοιχειοθετούνται πλήρως οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους».

Επειδή, από περαιτέρω έρευνα τηςγια την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... προέκυψαν τα εξής:

➤ «.....Από τους διεξαχθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις που απαρτίζεται από τις κάτωθι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη:

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Έδρα	Αντικείμενο Δραστηριότητας	Ημερομηνία έναρξης
.....		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	31-10-2016
.....		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
.....		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
.....		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	7-12-2016
.....		ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	13-1-2017
.....		Η΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	16-1-2017
.....		Α΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	17-1-2017

- ✓ Τέσσερις αλλοδαποίκαταγωγής, μεταξύ αυτών και ο ελεγχόμενος, οι τρεις εκ των οποίων είναι αδέρφια, έκαναν μέσα σε ένα δίμηνο από 31-10-16 έως 6-12-2016 έναρξη ατομικών επιχειρήσεων, των οποίων οι έδρες βρίσκονταν σε κοντινή απόσταση, δηλώνοντας αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων – παραδόσεων). Στη συνέχεια τον Ιανουάριο του 2017 τρεις αλλοδαποί και πάλικαταγωγής δύο εκ των οποίων έχουν συγγενική σχέση από 13-1-2017 έως 17-1-2017 πραγματοποιούν έναρξη ατομικών επιχειρήσεων δηλώνοντας το ίδιο αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο ειδών δώρων.
- ✓ Όσες εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προμηθεύτηκαν από τις ίδιες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία που στο σύνολό τους ανέρχονται σε τριάντα δύο, οι οποίες στεγάζονται σε συγκεκριμένες διευθύνσεις και ανήκουν σε συγγενικά πρόσωπα, όπως και οιπου έκαναν έναρξη στην Ελλάδα.

- ✓ Ο μεγαλύτερος προμηθευτής όλων των επιχειρήσεων που προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι η ανύπαρκτη επιχείρηση
- ✓ Όλες οι υπόλοιπες Ουγγρικές επιχειρήσεις πλην της επιχείρησης, εξέδωσαν *invoice* προς τις επιχειρήσεις του κυκλώματος με πανομοιότυπο τρόπο. Εκδίδουν δε εναλλάξ και συνεχόμενα *invoice* προς τις ουγγρικές επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα και ελέγχονται από την Υπηρεσία τους.
- ✓ Τρεις εξ αυτών προμηθεύονται *invoice* που αφορούν παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Κίνα που από τους διεξαχθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε ότι αφορούν λήψη εικονικών – πλαστών φ/σ καθώς οι κινέζικες εταιρείες είναι ανύπαρκτες.
- ✓ Οι μοναδικές αγορές στην ημεδαπή που παρουσιάζουν οι εν λόγω επιχειρήσεις, όλες είναι μεταξύ τους, προμηθεύονται και πουλάνε εμπορεύματα ο ένας στον άλλο. Ο μοναδικός λόγος είναι αφενός να παρουσιάσουν αγορές εμπορευμάτων, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις πωλήσεις τους και αφετέρου με την εξόφληση των παραστατικών μέσω τραπεζής να εμφανίζουν διαθέσιμο υπόλοιπο, προκειμένου να προβούν σε έκδοση ιδιωτικών εμβασμάτων που αφορούν προμήθεια και εξόφληση *invoice* εκδόσεως του που είναι μια εικονική – συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, με έδρα στην Ουγγαρία.
- ✓ Από τον διεξαχθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι εκτός από κοινούς προμηθευτές οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν και κοινούς πελάτες.
- ✓ Όλοι οιέκαναν ειδικό πληρεξούσιο στον, ο οποίος όπως διαπιστώθηκε από τους διεξαχθέντες ελέγχους είχε στην κατοχή του τα βιβλία και στοιχεία των ανωτέρω επιχειρήσεων και διαχειριζόταν τους λογαριασμούς που τηρούσαν όλοι στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η Έκθεση Ελέγχου της , οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το , περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται 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.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 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 ή πράξεων επιβολής προστίμων 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 απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29-09-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

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

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	299,63€	299,63€

Επί του οφειλόμενου φόρου 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.