



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1374

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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.)*»
- 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **19/01/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» και τον διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον του με ΑΦΜ:....., κατά:

- 1) της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και
- 2) της με αριθμό/21-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρύθμιση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε 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 αριθμό/21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.493,50€, διότι ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, έντεκα (11) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 5.150,00€ πλέον ΦΠΑ 1.236,00€, εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 παρ.2 του Ν.4308/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.
- Με την με αριθμό/21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 41.085,21€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4987/2022 ύψους 20.542,61€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 61.627,82€, διότι ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, εκατόν τριάντα τρία (133) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 141.673,14€ πλέον ΦΠΑ 34.001,55€, εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9, και 15 παρ.2 του Ν.4308/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγραφος 5 του Ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 21-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../20-11-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας (2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης) με επισυναπτόμενη την έκθεση ελέγχου ΕΛΠ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «..... Τ. -, Α.Φ.Μ.» και σύμφωνα με τον οποίο κρίθηκε, ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εν λόγω ατομική επιχείρηση στις περιόδους 1/1/2017-31/12/2017 & 1/1/2018-31/12/2018 είναι μερικώς εικονικά .

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

1) Αοριστία-Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν 4308/2014 και φορολογίας εισοδήματος, ως προς την κρίση περί μερικής εικονικότητας των συναλλαγών. Ακυρωτέες οι καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και προστίμων κατ' άρθρο 58 Ν 4987/2022 διότι οι συναλλαγές τυγχάνουν στο σύνολό τους πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει εκτύπωση του λογαριασμού 38.00.000, της καρτέλας του (50-01-158), φωτοαντίγραφα των εκδοθέντων σε διαταγή του , επιταγών της προσφεύγουσας, αντίγραφα των τραπεζικών εντύπων μεταφοράς λογαρισμών.

2) Όλως επικουρικά, μη νόμιμα ο έλεγχος δεν προσδιόρισε τη μερικώς εικονική αξία των τιμολογίων εκδόσεως στο ποσό που αναμφίβολα προέκυψε ότι εξοφλήθηκε νόμιμα με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας λόγω της επιβολής των προστίμων και τόκων επί του φόρου εισοδήματος που καταλογίσθηκε με τη με αριθμό/21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα 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 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 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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 Ν 4987/2022 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 εμπειριστатωμένα 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, στο άρθρο 34 του Ν 4987/2022 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, με το άρθρο 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε

αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

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

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

Επειδή, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η μερική εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται στην από 21.12.2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στο με αριθμό πρωτ..... έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας, που διενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση του του με ΑΦΜ:..... και σύμφωνα με τον οποίο το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εν λόγω ατομική επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 είναι μερικώς εικονικά. Η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της προαναφερθείσας επιχείρησης και ειδικότερα των κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία	α/α Τ.Π.Υ	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία
1	6/11/2017	414	450,00	108,00	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
2	14/11/2017	422	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
3	17/11/2017	425	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
4	20/11/2017	427	450,00	108,00	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
5	21/11/2017	430	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
6	21/11/2017	432	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
7	23/11/2017	434	490,00	117,60	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
8	24/11/2017	437	400,00	96,00	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
9	27/11/2017	440	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
10	28/11/2017	443	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
11	29/11/2017	447	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών
12	16/5/2018	557	7.760,00	1.862,40	Εργασίες συμφωνητικού 5 και 6
13	16/5/2018	558	253,14	60,75	Κυβόλιθοι
14	16/5/2018	559	20.000,00	4.800,00	Εργασίες συμφωνητικού 1, 2, 3 & 4
15	22/6/2018	574	17.500,00	4.200,00	Εργασίες συμφωνητικού 7, 8, 9, 10 & 11
16	4/7/2018	578	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων
17	6/7/2018	579	490,00	117,60	Επιδιόρθωση όψεων κτιρίου κουζίνας

18	13/7/2018	580	480,00	115,20	Αντικατάσταση λαμπτήρων στον περιβάλλοντα χώρο γηπέδου
19	16/7/2018	583	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης ύδρευσης
20	17/7/2018	584	470,00	112,80	Επιδιόρθωση βλάβη στον ηλεκτρολογικό πίνακα των μαγειριών
21	19/7/2018	588	490,00	117,60	Χρωματισμός κτιρίου κουζίνας
22	23/7/2018	589	450,00	108,00	Καθαρισμός λουκιών της κατασκήνωσης
23	25/7/2018	590	480,00	115,20	Αποξήλωση σαθρού διαδρόμου
24	27/7/2018	591	490,00	117,60	Σκυροδέτηση τμήματος Ι νέου διαδρόμου
25	30/7/2018	592	450,00	108,00	Χρωματισμός τμήματος Ι νέου διαδρόμου
26	31/7/2018	593	480,00	115,20	Έλεγχος δικτύου αποχέτευσης
27	2/8/2018	594	490,00	117,60	Αντικατάσταση τμήματος δικτύου αποχέτευσης
28	3/8/2018	595	460,00	110,40	Εργασίες συντήρησης πρασίνου
29	6/8/2018	596	490,00	117,60	Επιδιόρθωση δαπέδου γηπέδου καλαθοσφαίρισης
30	7/8/2018	598	480,00	115,20	Χρωματισμός δαπέδου γηπέδου καλαθοσφαίρισης
31	8/8/2018	601	480,00	115,20	Επιδιόρθωση βλάβης ύδρευσης
32	9/8/2018	603	470,00	112,80	Τοποθέτηση κυβολίθων
33	10/8/2018	606	490,00	117,60	Συντήρηση τμήματος δικτύου ύδρευσης
34	11/8/2018	608	480,00	115,20	Συντήρηση οροφής ντους
35	13/8/2018	610	460,00	110,40	Τοποθέτηση κράσπεδων
36	14/8/2018	611	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης Η/η πισίνας Ι
37	16/8/2018	615	490,00	117,60	Τοποθέτηση κυβολίθων
38	17/8/2018	617	470,00	112,80	Εργασίες συντήρησης Η/η πισίνας ΙΙ
39	18/8/2018	618	460,00	110,40	Εργασίες συντήρησης πρασίνου
40	20/8/2018	619	490,00	117,60	Επιδιόρθωση στέγης
41	20/8/2018	623	480,00	115,20	Συντήρηση επιδιόρθωση παραθύρων
42	21/8/2018	624	470,00	112,80	Συντήρηση επιδιόρθωση πορτών
43	23/8/2018	626	480,00	115,20	Συντήρηση κεντρικής εισόδου
44	24/8/2018	627	490,00	117,60	Επιδιόρθωση περίφραξης γηπέδων
45	27/8/2018	630	490,00	117,60	Κοπή δέντρων
46	28/8/2018	634	480,00	115,20	Χρωματισμός γραφείου
47	29/8/2018	635	450,00	108,00	Επιδιόρθωση δαπέδου
48	30/8/2018	636	480,00	115,20	Τοποθέτηση κράσπεδων
49	5/9/2018	643	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης περίφραξης
50	5/9/2018	644	450,00	108,00	Εργασίες συντήρησης λεβητοστασίου
51	6/9/2018	645	490,00	117,60	Συμπύκνωση εδάφους
52	8/9/2018	647	480,00	115,20	Κράσπεδα
53	9/9/2018	648	440,00	105,60	Κυβόλιθοι
54	9/9/2018	650	480,00	115,20	Χρωματισμοί
55	11/9/2018	651	460,00	110,40	Συντήρηση ύδρευσης
56	12/9/2018	653	480,00	115,20	Εργασίες πρασίνου
57	12/9/2018	654	470,00	112,80	Χρωματισμοί
58	13/9/2018	655	460,00	110,40	Κράσπεδα
59	13/9/2018	656	450,00	108,00	Σκυροδέτηση διαδρόμου
60	14/9/2018	657	460,00	110,40	Συμπύκνωση εδάφους για σκυροδέτηση
61	15/9/2018	658	480,00	115,20	Συντήρηση σκεπών
62	15/9/2018	659	450,00	108,00	Κοπή δέντρων
63	17/9/2018	660	490,00	117,60	Συντήρηση ηλεκτρολογικών πινάκων

64	17/9/2018	661	480,00	115,20	Κυβόλιθοι
65	18/9/2018	662	490,00	117,60	Αντικατάσταση πλακιδίων
66	18/9/2018	663	450,00	108,00	Αντικατάσταση δύο εξωθύρων
67	19/9/2018	664	480,00	115,20	Αντικατάσταση τριών παραθύρων
68	19/9/2018	665	420,00	100,80	Τοποθέτηση τεσσάρων σιτών σε παράθυρα
69	20/9/2018	666	460,00	110,40	Τοποθέτηση αποχέτευσης ομβρίων
70	20/9/2018	667	480,00	115,20	Τοποθέτηση κρασπέδων
71	21/9/2018	668	470,00	112,80	Σκυροδέτηση διαδρόμου
72	21/9/2018	669	450,00	108,00	Κατασκευή παρτεριών
73	22/9/2018	670	480,00	115,20	Συντήρηση σκεπών
74	22/9/2018	671	490,00	117,60	Μόνωση στέγης
75	24/9/2018	672	450,00	108,00	Συντήρηση ηλεκτρολογικών πινάκων πισινών
76	24/9/2018	673	480,00	115,20	Συντήρηση αποχέτευσης
77	25/9/2018	674	430,00	103,20	Τοποθέτηση κυβολίθων
78	25/9/2018	675	480,00	115,20	Διάνοιξη αυλακιού για τοποθέτηση σωληνώσεων
79	26/9/2018	676	490,00	117,60	Τοποθέτηση σωληνώσεων αποχέτευσης
80	26/9/2018	677	450,00	108,00	Συντήρηση wc ξενώνων
81	26/9/2018	678	420,00	100,80	Σκυροδέτηση διαδρόμου
82	26/9/2018	679	35.500,00	8.520,00	Εργασίες βάσει συμφωνητικών 11, 12, 13, 14, 15, 16 & 17
83	27/9/2018	680	480,00	115,20	Απομάκρυνση μπαζών
84	27/9/2018	681	490,00	117,60	Αντικατάσταση τμήματος ύδρευσης wc
85	28/9/2018	682	480,00	115,20	Αντικατάσταση τμήματος ύδρευσης ντους γυναικών
86	28/9/2018	683	480,00	115,20	Αντικατάσταση τμήματος ύδρευσης ντους γυναικών
87	29/9/2018	684	460,00	110,40	Συντήρηση τμήματος της περίφραξης
88	29/9/2018	685	480,00	115,20	Αντικατάσταση τμήματος μόνωσης
89	1/10/2018	686	480,00	115,20	Τοποθέτηση κράσπεδων
90	1/10/2018	687	490,00	117,60	Εργασίες χρωματισμού
91	2/10/2018	688	490,00	117,60	Τοποθέτηση κρασπέδων
92	3/10/2018	689	470,00	112,80	Αποξήλωση σκυροδέματος
93	3/10/2018	690	450,00	108,00	Μεταφορά μπαζών
94	4/10/2018	691	480,00	115,20	Εκσκαφή γαιών
95	5/10/2018	693	490,00	117,60	Μπάζωμα με 3Α και συμπίκνωσ
96	6/10/2018	694	480,00	115,20	Συντήρηση ηλεκτρολογικής εγκατάστασης
97	6/10/2018	696	490,00	117,60	Σκυροδέτηση οδού
98	8/10/2018	697	490,00	117,60	Σκυροδέτηση οδού
99	8/10/2018	698	450,00	108,00	Συντήρηση ύδρευσης
100	9/10/2018	699	450,00	108,00	Σκυροδέτηση οδού
101	10/10/2018	700	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης
102	10/10/2018	701	480,00	115,20	Σκυροδέτηση οδού
103	11/10/2018	702	480,00	115,20	Τοποθέτηση κυβολίθων
104	12/10/2018	703	470,00	112,80	Κατασκευή καναλιού ομβρίων
105	13/10/2018	704	480,00	115,20	Τοποθέτηση κυβολίθων
106	15/10/2018	705	450,00	108,00	Εκσκαφή γαιών
107	16/10/2018	706	480,00	115,20	Τοποθέτηση κυβολίθων
108	16/10/2018	707	470,00	112,80	Εργασίες συντήρησης
109	17/10/2018	708	450,00	108,00	Εκσκαφή γαιών

110	17/10/2018	709	480,00	115,20	Απομάκρυνση μπαζών
111	18/10/2018	710	470,00	112,80	Συμπύεση εδάφους
112	18/10/2018	711	490,00	117,60	Επίστρωση 3Α και συμπύεση
113	19/10/2018	712	480,00	115,20	Τοποθέτηση κυβολίθων
114	20/10/2018	713	490,00	117,60	Σκυροδέτηση
115	20/10/2018	714	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης κουφωμάτων
116	22/10/2018	715	490,00	117,60	Σκυροδέτηση
117	23/10/2018	716	470,00	112,80	Τοποθέτηση κρσπεδων
118	23/10/2018	717	480,00	115,20	Τοποθέτηση κυβολίθων
119	21/10/2018	718	460,00	110,40	Εργασίες συντήρησης
120	25/10/2018	719	450,00	108,00	Αντικατάσταση ηλεκτρολογικού πίνακα
121	26/10/2018	720	450,00	108,00	Εργασίες συντήρησης
122	27/10/2018	721	490,00	117,60	Σκυροδέτηση
123	29/10/2018	722	480,00	115,20	Εργασίες χρωματισμών
124	29/10/2018	723	450,00	108,00	Συντήρηση στέγης
125	30/10/2018	724	490,00	117,60	Μόνωση στέγης
126	30/10/2018	725	480,00	115,20	Τοποθέτηση κρσπεδων
127	30/10/2018	726	470,00	112,80	Κατασκευή ξυλότυπου σκάλας
128	31/10/2018	727	490,00	117,60	Σκυροδέτηση σκάλας
129	31/10/2018	728	480,00	115,20	Εργασίες χρωματισμών
130	1/11/2018	730	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης
131	2/11/2018	731	480,00	115,20	Εργασίες συντήρησης πρασίνου
132	3/11/2018	732	470,00	112,80	Εργασίες σκυροδέτησης
133	3/11/2018	733	480,00	115,20	Ξυλότυπος κλίμακας
134	5/11/2018	734	490,00	117,60	Σκυροδέτηση κλίμακας
135	7/11/2018	737	490,00	117,60	Τοποθέτηση κυβολίθων
136	7/11/2018	738	480,00	115,20	Συντήρηση στεγών
137	8/11/2018	739	480,00	115,20	Εργασίες σκυροδέτησης
138	8/11/2018	740	480,00	115,20	Συντήρηση αποχέτευσης
139	9/11/2018	741	480,00	115,20	Συντήρηση κτιρίων
140	9/11/2018	742	470,00	112,80	Τοποθέτηση κρσπεδων
141	9/11/2018	744	480,00	115,20	Συντήρηση στεγών
142	10/11/2018	745	490,00	117,60	Συντήρηση χώρων ντους
143	10/11/2018	746	470,00	112,80	Εργασίες χρωματισμών εσωτερικών χώρων
144	12/11/2018	747	480,00	115,20	Αντικατάσταση δύο εσωθύρων
Σύνολα			146.823,14	35.237,55	

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «..... του ΑΦΜ:.....» με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες αρχιτεκτόνων και κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια τα εξής:

- Η ατομική επιχείρηση «..... Τ. –Α.Φ.Μ.» εξέδωσε συνολικά εκατόν εξήντα (160) τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών στο έτος 2017 σε διάφορα μέρη της χώρας, απασχολώντας συνολικά δύο (2) ανειδίκευτους ημερομίσθιους εργάτες και αντίστοιχα στο έτος 2018, εξέδωσε διακόσια εβδομήντα

ένα (271) τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών σε διάφορα μέρη της χώρας, με μέγιστο αριθμό απασχολούμενων εργατών έως τέσσερις (4) ανειδίκευτους ημερομίσθιους εργάτες.

Ενδεικτικά για τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο στο έτος 2018, που ο ελεγχόμενος απασχόλησε έναν εργαζόμενο, εξέδωσε πενήντα δύο (52) Τ.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών σε είκοσι δύο διαφορετικά μέρη της χώρας ως κάτωθι:

- 17ο χλμ Θεσ/νίκης - Σερρών
- Χαλκιδικής
- Κατασκευή τάφων κοιμητήριο
- Ξενοδοχείο ΚΕΡΚΥΡΑ
- Νέο Νοσοκομείο
- Ξενοδοχείο ΚΕΡΚΥΡΑ
- Ξενοδοχείο Χαλκιδικής
- Οικοδομή Γ..... 32 Θεσ/νίκη
- ΤΣΙΜΙΣΚΗ & COSMOS
- Θεσ/νίκη
- ΔΕΗ ΑΗΣ Αγίου Δημητρίου Κοζάνη
- Αττικής
- Κατάστημα Θεσ/νίκη
- Κατάστημα Θεσ/νίκη
- Φαρμακείο 15 Θεσ/νίκη
- Οικοδομή 5
- 15 Λάρισα
- Λ..... 77 Άλιμος
- Οικοδομή Θεσ/νίκη
- &.....MALL ΑΘΗΝΑ
- &..... ΛΑΡΙΣΑ
- Εταιρεία ΑΦΟΙ ΑΕ 22ο ΧΛΜ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ - ΣΕΡΡΩΝ

- Από την περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στα φορολογικά στοιχεία, που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση «..... Τ. –Α.Φ.Μ.» διαπιστώνεται ότι, μέσω των ανειδίκευτων εργατών που απασχόλησε, πέρα των εργασιών που δεν χρειάζονται εξειδίκευση (χρωματισμοί κλπ.), παρείχε πλήθος διαφορετικών υπηρεσιών όπως μονώσεις, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, κατασκευή γυψοσανίδων, συντήρηση στεγών κλπ. αλλά και πιο εξειδικευμένες εργασίες όπως κατασκευή καροτσιών, στεφανιών, εργασίες προτύπου IKEA GO/NOGO κλπ.

- Από τα ιδιωτικά συμφωνητικά που επεξεργάστηκε ο παραπάνω έλεγχος προκύπτει ότι σε πολλές περιπτώσεις η ατομική επιχείρηση «..... Τ. –Α.Φ.Μ.» αναλάμβανε την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση έργων κλπ, μετά των υλικών.

Ωστόσο από τον έλεγχο των βιβλίων του, σε συνδυασμό με τις καταστάσεις εξόδων του άρθρου 14 παρ. 3 του Ν.4987/2022, διαπιστώθηκε ότι οι αγορές οικοδομικών κλπ. υλικών στα ελεγχόμενα έτη ήταν ελάχιστες σε σχέση με το ύψος των συναλλαγών που φέρεται ότι πραγματοποίησε. Οι αγορές οικοδομικών κλπ. υλικών στα ελεγχόμενα έτη παρατίθενται στους παρακάτω πίνακες:

Έτος 2017				
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞ	ΕΙΔΟΣ
..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ				οικοδομικά υλικά
.....	688,55	165,25	853,80	οικοδομικά υλικά
..... ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	738,42	177,22	915,64	οικοδομικά υλικά
..... ΑΕΒΕ	2.808,18	673,96	3.482,14	οικοδομικά υλικά
..... & ΣΙΑ ΕΕ	2.065,45	495,71	2.561,16	ηλεκτρολογικά υλικά
ΣΥΝΟΛΑ	6.429,63	1.543,11	7.972,74	

Έτος 2018				
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΙΔΟΣ
..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ	7.254,44	741,06	7.995,50	οικοδομικά υλικά
.....	3.603,52	864,84	4.468,36	οικοδομικά υλικά
.....	1.762,51	422,99	2.185,50	οικοδομικά υλικά
.....	2.167,92	520,29	2.688,21	ηλεκτρολογικά υλικά
.....	1.349,64	323,92	1.673,56	μπετόν
.....	1.290,73	309,77	1.600,50	Σίδηρος
.....	2.160,62	518,55	2.679,17	χρώματα
.....	4.875,48	1.170,12	6.045,60	Ξυλεία
.....	3.124,15	749,79	3.873,94	Ξυλεία
.....	6.210,00	1.490,40	7.700,40	μπετόν
.....	2.280,67	547,36	2.828,03	οικοδομικά υλικά
ΣΥΝΟΛΑ	36.079,68	7.659,09	43.738,77	

- στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του δε βρέθηκαν

καταχωρημένες δαπάνες που να αφορούν έξοδα μετακίνησης και διαμονής για τους εργάτες που απασχολήθηκαν στα εκτός έδρας έργα.

- η ατομική επιχείρηση του στα ελεγχόμενα έτη δεν διέθετε μεταφορικά μέσα (ΦΙΧ) ώστε να πραγματοποιήσει τις μεταφορές μπαζών και άλλων υλικών από τις αποξηλώσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει.
- σε τέσσερις περιπτώσεις οι πελάτες του του φέρεται να εξόφλησαν τις οφειλές τους προς αυτόν τοις μετρητοίς, αν και τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν ήταν άνω των 500,00€ που είναι το όριο, σύμφωνα με το άρθρο 23 Ν.4172/2013, για την εξόφληση με μετρητά. Επίσης σε τρεις περιπτώσεις πελατών δεν προσκομίστηκε ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων και από τους λογαριασμούς του ελεγχόμενου δεν προέκυψαν πιστώσεις από τις εν λόγω επιχειρήσεις. Επιπλέον σε τρεις περιπτώσεις, φαίνεται να έχει εξοφληθεί μόνο μέρος των οφειλόμενων ποσών.
- σε δύο περιπτώσεις επιχειρήσεων διαπιστώθηκε η συστηματική έκδοση τιμολογίων με καθαρή αξία 500,00€ ή ελάχιστα μικρότερη των 500,00€, με τα τιμολόγια να εκδίδονται σχεδόν καθημερινά και σε κάποιες περιπτώσεις δύο ή τρία τιμολόγια την ημέρα, με στόχο την καταστρατήγηση των διατάξεων της περ.β' του άρθρου 23 Ν.4172/2013, για εξόφληση με τραπεζικό μέσο για συναλλαγές μεγαλύτερες των 500,00 €.
- ο πραγματοποίησε μεγάλες μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων για τις οποίες ο ίδιος αναφέρει πως πρόκειται για πληρωμή προμηθευτών του ή για πληρωμή προσωπικών του δαπανών χωρίς να προσκομίσει κανένα δικαιολογητικό έγγραφο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Επιπλέον πραγματοποίησε μεγάλες αναλήψεις μετρητών, ενώ οι οικογενειακές – προσωπικές δαπάνες πληρώνονται μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών.
- από το μητρώο παγίων που προσκομίστηκε στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο έχει στην κατοχή του μόνο εργαλεία και κανένα μηχάνημα, για να παράσχει τις υπηρεσίες οι οποίες απαιτούν και τη χρήση μηχανημάτων όπως σκυροδετήσεις, εκσκαφές κλπ.
- ο υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Ε. και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με δαπάνες που δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία του, δεν συμπεριλήφθηκαν στις καταστάσεις εξόδων εσόδων από τον ίδιο ή από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις και κατά συνέπεια δεν πραγματοποιήθηκαν, προκειμένου να αποφύγει την απόδοση φόρων στο Δημόσιο.

Επειδή, περαιτέρω από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Τα ανωτέρω επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήτοι εκατό σαράντα τέσσερα (144) φορολογικά

στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τον και συγκεκριμένα έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 5.150,00€ πλέον ΦΠΑ 1.236,00€ στο έτος 2017 και εκατόν τριάντα τρία (133) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 141.673,14€ πλέον ΦΠΑ 34.001,55€ στο έτος 2018, βρέθηκαν καταχωρημένα στα λογιστικά της αρχεία στους αντίστοιχους μήνες.

- Σε κανένα από τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο τρόπος πληρωμής.
- Όπως προκύπτει από τον ενσωματωμένο στην έκθεση πίνακα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τον, ήτοι εκατόν σαράντα τέσσερα (144) συνολικά Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία στα δύο έτη 146.823,14€, μόλις τα τέσσερα (4) είναι άνω του ορίου των 500,00€ που είναι το όριο για την εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ.β' του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Επιπλέον πολλά από αυτά τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα ή σε συνεχόμενες ημέρες ή και με συνεχόμενη αρίθμηση, γεγονός που αποδεικνύει ότι επιχειρείται καταστρατήγηση των ανωτέρω διατάξεων.

- Με το υπόμνημα της, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι «στις 06.11.2017, ημέρα Δευτέρα, ξεκίνησαν οι εργασίες στις εγκαταστάσεις του κάμπινγκ μας στην Αυθημερόν, ο εξέδωσε το πρώτο με αριθμό/06.11.2017 τιμολόγιο, το οποίο και εξοφλήθηκε σε μετρητά. Οι εργασίες διήρκησαν μέχρι τις 29.11.2017, οπότε και ήταν η τελευταία μέρα που οι εργάτες του Χωματά δούλεψαν στις εγκαταστάσεις της κατασκήνωσης».

Όπως όμως προκύπτει από τις μισθοδοτικές καταστάσεις της ατομικής επιχείρησης «..... Τ. -Α.Φ.Μ.» που παρατίθενται στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, τον μήνα Νοέμβριο του 2017 εκτός από μία υπάλληλο γραφείου δεν απασχόλησε κανένα εργάτη .

Παράλληλα τον μήνα Νοέμβριο του 2017 η ατομική επιχείρηση «..... Τ. -Α.Φ.Μ.» εξέδωσε προς άλλες επιχειρήσεις 26 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.010,00€ πλέον ΦΠΑ 8.162,40€.

- Από την καρτέλα προμηθευτή έτους 2017 που προσκόμισε η ελεγχόμενη προέκυψε ότι εκτός της μεταφοράς ποσού 460,80€ στις 21.12.2017, η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με μετρητά και στο τέλος του έτους δεν υπήρχε οφειλόμενο υπόλοιπο.
- Από την καρτέλα προμηθευτή έτους 2018 που προσκόμισε η ελεγχόμενη προέκυψε ότι την 31.12.2018 το οφειλόμενο υπόλοιπο ήταν ύψους 68.395,49€.
- Από την καρτέλα προμηθευτή έτους 2019 που προσκόμισε η ελεγχόμενη προέκυψε ότι την 31.12.2019 το οφειλόμενο υπόλοιπο ήταν ύψους 81.053,59€.
- Από την καρτέλα προμηθευτή έτους 2021 που προσκόμισε η ελεγχόμενη προέκυψε, αφενός μεν ότι κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν καταβλήθηκε κανένα ποσό στον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, αφετέρου δε ότι την 31.12.2021 το οφειλόμενο υπόλοιπο ήταν ύψους 62.053,59€. Ήτοι μετά την πάροδο τριών ετών από την έναρξη της συνεργασίας, υπήρχε αξιοσημείωτο υπόλοιπο προς καταβολή, γεγονός που δε συνάδει με

συνηθισμένη επιχειρηματική συνεργασία.

- Επιπροσθέτως παρατηρήθηκε από τον εν λόγω έλεγχο ότι στα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο έτος 2017 υπήρχε μία γενική περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας ήτοι «Εργασίες συντήρησης μετά των υλικών» χωρίς να προσδιορίζεται ακριβώς τι αφορά η παρεχόμενη υπηρεσία, στο δε έτος 2018 επαναλαμβάνεται το είδος της υπηρεσίας αρκετές φορές, όπως «συντήρηση στέγης», «κράσπεδα» κλπ, αρκετές δε εργασίες πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του καλοκαιριού που είναι και το διάστημα που η ανωτέρω επιχείρηση (κατασκήνωση) φιλοξενεί πλήθος παιδιών.
- από τις δεκαεννέα (19) μεταχρονολογημένες τραπεζικές επιταγές συνολικής αξίας 59.014,00€ που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση σε διαταγή του , διαπιστώθηκε ότι δεκαέξι από αυτές εισπράχθηκαν τοις μετρητοίς από τον (μετά την 30/9/2018).

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, σύμφωνα με την από 21-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από την ατομική επιχείρηση του ΙΩΑΝΝΗ προς την προσφεύγουσα τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία βάσει ιδιωτικών συμφωνητικών (α/α 1-17) ως ακολούθως :

Ημερομηνία	α/α	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία
	Τ.Π.Υ			
16/5/2018	557	7.760,00	1.862,40	Εργασίες συμφωνητικού 5 και 6
16/5/2018	559	20.000,00	4.800,00	Εργασίες συμφωνητικού 1, 2, 3 & 4
22/6/2018	574	17.500,00	4.200,00	Εργασίες συμφωνητικού ,7, 8, 9, 10, & 11
26/9/2018	679	35.500,00	8.520,00	Εργασίες βάσει συμφωνητικών 11 12, 13 ,14,15,16 & 17
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		80.760,00	19.382,40	

Ακολούθως, η προσφεύγουσα συμφώνησε με την ατομική επιχείρηση «..... Τ. –Α.Φ.Μ.» να πραγματοποιηθούν εντός του έτους 2018, πριν και μετά την θερινή περίοδο, κάποιες άλλες κατασκευαστικές εργασίες στο κάμπινγκ της, όπως την αλλαγή παλιών και φθαρμένων δαπέδων σε κοινόχρηστους χώρους (μαγειρεία, κοιτώνες), επιδιόρθωση των στεγών σε κάποιες εγκαταστάσεις (ντουζ, εστιατόρια), και η διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου σε συγκεκριμένα σημεία των εξωτερικών χώρων της κατασκήνωσης .

Για τα ανωτέρω προσκόμισε κατάσταση συμφωνητικών άρθρου 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990 που υπέβαλε ηλεκτρονικώς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από την οποία το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και η συμφωνηθείσα αξία με τον αναλογούντα ΦΠΑ έχουν ως ακολούθως :

Α/Α ΣΥΜΦ.	ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ	ΠΟΣΟ	ΦΠΑ
1	ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΤΕΓΗΣ ΜΑΓΕΙΡΙΩΝ	5.000,00	1.200,00

2	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΚΟΙΤΩΝΩΝ	5.000,00	1.200,00
3	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΚΟΥΦΩΜΑΤΩΝ	5.000,00	1.200,00
4	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΛΟΥΤΡΩΝ	5.000,00	1.200,00
5	ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΑ-ΚΥΒΟΛΙΘΟΙ	4.400,00	1.056,00
6	ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΟΥΑΛΕΤΩΝ	3.360,00	806,40
7	Α' ΦΑΣΗ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΔΑΠΕΔΟΥ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	4.500,00	1.080,00
8	ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΔΑΠΕΔΩΝ ΜΑΓΕΙΡΕΙΟΥ	4.000,00	960,00
9	Α' ΦΑΣΗ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΣΤΕΓΗΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	4.500,00	1.080,00
10	ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΣΤΕΓΩΝ ΜΠΑΝΙΩΝ	5.000,00	1.200,00
11	ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΣΤΕΓΩΝ ΝΤΟΥΖ	5.000,00	1.200,00
12	Α' ΦΑΣΗ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗΣ ΣΤΕΓΩΝ ΞΕΝΩΝΩΝ	4.500,00	1.080,00
13	ΑΝΑΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΠΑΝΙΟΥ 1-2 ΞΕΝΩΝΩΝ	5.500,00	1.320,00
14	ΑΝΑΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΠΑΝΙΟΥ 3-4 ΞΕΝΩΝΩΝ	5.500,00	1.320,00
15	Β' ΦΑΣΗ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΔΑΠΕΔΟΥ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	4.000,00	960,00
16	Β' ΦΑΣΗ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΣΤΕΓΗΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	5.000,00	1.200,00
17	Β' ΦΑΣΗ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗΣ ΣΤΕΓΩΝ ΞΕΝΩΝΩΝ	5.500,00	1.320,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	80.760,00	19.382,40

Για τις ανωτέρω παρεχόμενες υπηρεσίες που, όπως προκύπτει από την περιγραφή τους, αποτελούν τεχνικά έργα, πέρα από την κατάσταση συμφωνητικών δεν προσκομίσθηκαν τα κατάλληλα παραστατικά-τεκμήρια όπου αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση της κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) για την διασφάλιση αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος. Ως κατάλληλα παραστατικά προκειμένου για την πραγματοποίηση τεχνικών έργων αποτελούν έγγραφα του κατασκευαστή όπως η τεχνική περιγραφή του έργου, η ανάλυση-τιμολόγηση του κόστους, οι επιμετρήσεις – πιστοποιήσεις των εκτελεσθέντων εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες προκύπτει αναλυτικά κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης ως και την έκδοση των παραστατικών .

Από την ατομική επιχείρηση του εκδόθηκαν προς την προσφεύγουσα τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία βάσει του από 30.06.2018 ιδιωτικού συμφωνητικού αόριστης διάρκειας με την γενική περιγραφή εργασιών «συντήρηση εγκαταστάσεων» ως ακολούθως :

α/α	Ημερομηνία	α/α Τ.Π.Υ	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία
1	6/7/2018	579	490	117,6	Επιδιόρθωση όψεων κτιρίου κουζίνας
2	13/7/2018	580	480	115,2	Αντικατάσταση λαμπτήρων στον περιβάλλοντα χώρο γηπέδου
3	16/7/2018	583	480	115,2	Εργασίες συντήρησης ύδρευσης
4	17/7/2018	584	470	112,8	Επιδιόρθωση βλάβη στον ηλεκτρολογικό πίνακα των μαγειριών
5	19/7/2018	588	490	117,6	Χρωματισμός κτιρίου κουζίνας
6	23/7/2018	589	450	108	Καθαρισμός λουκιών της κατασκήνωσης

7	25/7/2018	590	480	115,2	Αποξήλωση σαθρού διαδρόμου
8	27/7/2018	591	490	117,6	Σκυροδέτηση τμήματος I νέου διαδρόμου
9	30/7/2018	592	450	108	Χρωματισμός τμήματος I νέου διαδρόμου
10	31/7/2018	593	480	115,2	Έλεγχος δικτύου αποχέτευσης
11	2/8/2018	594	490	117,6	Αντικατάσταση τμήματος δικτύου αποχέτευσης
12	3/8/2018	595	460	110,4	Εργασίες συντήρησης πρασίνου
13	6/8/2018	596	490	117,6	Επιδιόρθωση δαπέδου γηπέδου καλαθοσφαίρισης
14	7/8/2018	598	480	115,2	Χρωματισμός δαπέδου γηπέδου καλαθοσφαίρισης
15	8/8/2018	601	480	115,2	Επιδιόρθωση βλάβης ύδρευσης
16	9/8/2018	603	470	112,8	Τοποθέτηση κυβολίθων
17	10/8/2018	606	490	117,6	Συντήρηση τμήματος δικτύου ύδρευσης
18	11/8/2018	608	480	115,2	Συντήρηση οροφής ντους
19	13/8/2018	610	460	110,4	Τοποθέτηση κράσπεδων
20	14/8/2018	611	480	115,2	Εργασίες συντήρησης Η/η πισίνας I
21	16/8/2018	615	490	117,6	Τοποθέτηση κυβολίθων
22	17/8/2018	617	470	112,8	Εργασίες συντήρησης Η/η πισίνας II
23	18/8/2018	618	460	110,4	Εργασίες συντήρησης πρασίνου
24	20/8/2018	619	490	117,6	Επιδιόρθωση στέγης
25	20/8/2018	623	480	115,2	Συντήρηση επιδιόρθωση παραθύρων
26	21/8/2018	624	470	112,8	Συντήρηση επιδιόρθωση πορτών
27	23/8/2018	626	480	115,2	Συντήρηση κεντρικής εισόδου
28	24/8/2018	627	490	117,6	Επιδιόρθωση περίφραξης γηπέδων
29	27/8/2018	630	490	117,6	Κοπή δέντρων
30	28/8/2018	634	480	115,2	Χρωματισμός γραφείου
31	29/8/2018	635	450	108	Επιδιόρθωση δαπέδου
32	30/8/2018	636	480	115,2	Τοποθέτηση κράσπεδων
33	5/9/2018	643	480	115,2	Εργασίες συντήρησης περίφραξης
34	5/9/2018	644	450	108	Εργασίες συντήρησης λεβητοστασίου
35	6/9/2018	645	490	117,6	Συμπύκνωση εδάφους
36	8/9/2018	647	480	115,2	Κράσπεδα
37	9/9/2018	648	440	105,6	Κυβόλιθοι
38	9/9/2018	650	480	115,2	Χρωματισμοί
39	11/9/2018	651	460	110,4	Συντήρηση ύδρευσης
40	12/9/2018	653	480	115,2	Εργασίες πρασίνου
41	12/9/2018	654	470	112,8	Χρωματισμοί
42	13/9/2018	655	460	110,4	Κράσπεδα
43	13/9/2018	656	450	108	Σκυροδέτηση διαδρόμου
44	14/9/2018	657	460	110,4	Συμπύκνωση εδάφους για σκυροδέτηση
45	15/9/2018	658	480	115,2	Συντήρηση σκεπών
46	15/9/2018	659	450	108	Κοπή δέντρων
47	17/9/2018	660	490	117,6	Συντήρηση ηλεκτρολογικών πινάκων
48	17/9/2018	661	480	115,2	Κυβόλιθοι
49	18/9/2018	662	490	117,6	Αντικατάσταση πλακιδίων

50	18/9/2018	663	450	108	Αντικατάσταση δύο εξωθύρων
51	19/9/2018	664	480	115,2	Αντικατάσταση τριών παραθύρων
52	19/9/2018	665	420	100,8	Τοποθέτηση τεσσάρων σιτών σε παράθυρα
53	20/9/2018	666	460	110,4	Τοποθέτηση αποχέτευσης ομβρίων
54	20/9/2018	667	480	115,2	Τοποθέτηση κρασπέδων
55	21/9/2018	668	470	112,8	Σκυροδέτηση διαδρόμου
56	21/9/2018	669	450	108	Κατασκευή παρτεριών
57	22/9/2018	670	480	115,2	Συντήρηση σκεπών
58	22/9/2018	671	490	117,6	Μόνωση στέγης
59	24/9/2018	672	450	108	Συντήρηση ηλεκτρολογικών πινάκων πισινών
60	24/9/2018	673	480	115,2	Συντήρηση αποχέτευσης
61	25/9/2018	674	430	103,2	Τοποθέτηση κυβολίθων
62	25/9/2018	675	480	115,2	Διάνοιξη αυλακιού για τοποθέτηση σωληνώσεων
63	26/9/2018	676	490	117,6	Τοποθέτηση σωληνώσεων αποχέτευσης
64	26/9/2018	677	450	108	Συντήρηση wc ξενώνων
65	26/9/2018	678	420	100,8	Σκυροδέτηση διαδρόμου
66	27/9/2018	680	480	115,2	Απομάκρυνση μπαζών
67	27/9/2018	681	490	117,6	Αντικατάσταση τμήματος ύδρευσης wc
68	28/9/2018	682	480	115,2	Αντικατάσταση τμήματος ύδρευσης ντους γυναικών
69	28/9/2018	683	480	115,2	Αντικατάσταση τμήματος ύδρευσης ντους γυναικών
70	29/9/2018	684	460	110,4	Συντήρηση τμήματος της περίφραξης
71	29/9/2018	685	480	115,2	Αντικατάσταση τμήματος μόνωσης
72	1/10/2018	686	480	115,2	Τοποθέτηση κρσπεδων
73	1/10/2018	687	490	117,6	Εργασίες χρωματισμού
74	2/10/2018	688	490	117,6	Τοποθέτηση κρασπέδων
75	3/10/2018	689	470	112,8	Αποξήλωση σκυροδέματος
76	3/10/2018	690	450	108	Μεταφορά μπαζών
77	4/10/2018	691	480	115,2	Εκσκαφή γαιών
78	5/10/2018	693	490	117,6	Μπάζωμα με 3Α και συμπίκνωση
79	6/10/2018	694	480	115,2	Συντήρηση ηλεκτρολογικής εγκατάστασης
80	6/10/2018	696	490	117,6	Σκυροδέτηση οδού
81	8/10/2018	697	490	117,6	Σκυροδέτηση οδού
82	8/10/2018	698	450	108	Συντήρηση ύδρευσης
83	9/10/2018	699	450	108	Σκυροδέτηση οδού
84	10/10/2018	700	480	115,2	Εργασίες συντήρησης
85	10/10/2018	701	480	115,2	Σκυροδέτηση οδού
86	11/10/2018	702	480	115,2	Τοποθέτηση κυβολίθων
87	12/10/2018	703	470	112,8	Κατασκευή καναλιού ομβρίων
88	13/10/2018	704	480	115,2	Τοποθέτηση κυβολίθων
89	15/10/2018	705	450	108	Εκσκαφή γαιών
90	16/10/2018	706	480	115,2	Τοποθέτηση κυβολίθων
91	16/10/2018	707	470	112,8	Εργασίες συντήρησης
92	17/10/2018	708	450	108	Εκσκαφή γαιών

93	17/10/2018	709	480	115,2	Απομάκρυνση μπαζών
94	18/10/2018	710	470	112,8	Συμπίεση εδάφους
95	18/10/2018	711	490	117,6	Επίστρωση 3Α και συμπίεση
96	19/10/2018	712	480	115,2	Τοποθέτηση κυβολίθων
97	20/10/2018	713	490	117,6	Σκυροδέτηση
98	20/10/2018	714	480	115,2	Εργασίες συντήρησης κουφωμάτων
99	22/10/2018	715	490	117,6	Σκυροδέτηση
100	23/10/2018	716	470	112,8	Τοποθέτηση κρσπεδων
101	23/10/2018	717	480	115,2	Τοποθέτηση κυβολίθων
102	21/10/2018	718	460	110,4	Εργασίες συντήρησης
103	25/10/2018	719	450	108	Αντικατάσταση ηλεκτρολογικού πίνακα
104	26/10/2018	720	450	108	Εργασίες συντήρησης
105	27/10/2018	721	490	117,6	Σκυροδέτηση
106	29/10/2018	722	480	115,2	Εργασίες χρωματισμών
107	29/10/2018	723	450	108	Συντήρηση στέγης
108	30/10/2018	724	490	117,6	Μόνωση στέγης
109	30/10/2018	725	480	115,2	Τοποθέτηση κρσπεδων
110	30/10/2018	726	470	112,8	Κατασκευή ξυλότυπου σκάλας
111	31/10/2018	727	490	117,6	Σκυροδέτηση σκάλας
112	31/10/2018	728	480	115,2	Εργασίες χρωματισμών
113	1/11/2018	730	480	115,2	Εργασίες συντήρησης
114	2/11/2018	731	480	115,2	Εργασίες συντήρησης πρασίνου
115	3/11/2018	732	470	112,8	Εργασίες σκυροδέτησης
116	3/11/2018	733	480	115,2	Ξυλότυπος κλίμακας
117	5/11/2018	734	490	117,6	Σκυροδέτηση κλίμακας
118	7/11/2018	737	490	117,6	Τοποθέτηση κυβολίθων
119	7/11/2018	738	480	115,2	Συντήρηση στεγών
120	8/11/2018	739	480	115,2	Εργασίες σκυροδέτησης
121	8/11/2018	740	480	115,2	Συντήρηση αποχέτευσης
122	9/11/2018	741	480	115,2	Συντήρηση κτιρίων
123	9/11/2018	742	470	112,8	Τοποθέτηση κρσπεδων
124	9/11/2018	744	480	115,2	Συντήρηση στεγών
125	10/11/2018	745	490	117,6	Συντήρηση χώρων ντους
126	10/11/2018	746	470	112,8	Εργασίες χρωματισμών εσωτερικών χώρων
127	12/11/2018	747	480	115,2	Αντικατάσταση δύο εσωθύρων
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ			60.180,00	14.443,20	

Από την επισκόπηση των αναγραφόμενων εργασιών που φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα :

- Εργασίες όπως, συντήρηση στεγών , αντικατάσταση τμήματος ύδρευσης wc και ντους, συντήρηση χώρων ντους περιλαμβάνονται και στις εργασίες που εκτελέστηκαν με βάση τα συμφωνητικά 1-17 .

- Εργασίες όπως, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, μονώσεις αποτελούν εξειδικευμένες εργασίες που δεν είναι εφικτό να πραγματοποιηθούν μέσω των ανειδίκευτων εργατών που απασχόλησε η ατομική επιχείρηση .
- Εργασίες όπως, σκυροδετήσεις, εκσκαφές απαιτούν τη χρήση μηχανημάτων που δεν διέθετε η ατομική επιχείρηση .
- Εργασίες όπως, αποξήλωση και απομάκρυνση δομικών στοιχείων αμιαντοσιμέντου, η αποξήλωση και μεταφορά μπαζών, κλπ απαιτούν τη χρήση μεταφορικών μέσων (Φορτηγά ΙΧ) που επίσης δεν διέθετε η ατομική επιχείρηση .
- Αρκετές εργασίες όπως, χρωματισμός κτιρίου κουζίνας, επιδιόρθωση και χρωματισμός δαπέδου γηπέδου καλαθοσφαίρισης κλπ πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του καλοκαιριού που είναι και το διάστημα που η ελεγχόμενη επιχείρηση στην κατασκήνωση της φιλοξενεί πλήθος παιδιών.
- Όλες οι εργασίες που φέρεται ότι εκτελέστηκαν σε καθένα από τα ανωτέρω 127 παραστατικά τιμολογούνται σχεδόν στην ίδια καθαρή αξία από 450,00€ έως 490,00€.

Ως προς την εξόφληση των παραστατικών που έλαβε η προσφεύγουσα προσκομίσθηκαν αντίγραφα των κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών με μεταφορές χρημάτων από την προσφεύγουσα προς τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη συνολικής αξίας 48.763,20€ και αντίγραφα δεκαεννέα (19) μεταχρονολογημένων τραπεζικών επιταγών συνολικής αξίας 59.014,00€ που εξέδωσε η ελεγχόμενη σε διαταγή του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων .

Δεδομένου όμως ότι από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη διαπιστώθηκε και αναφέρεται στην με αριθμό ID : Έκθεση Ελέγχου, ο πραγματοποίησε μεγάλες μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων τις οποίες δεν δικαιολόγησε, καθώς και μεγάλες αναλήψεις μετρητών και του γεγονότος ότι από τις δεκαεννέα (19) μεταχρονολογημένες τραπεζικές επιταγές συνολικής αξίας 59.014,00€ που εκδόθηκαν σε διαταγή του, διαπιστώθηκε ότι δεκαέξι από αυτές εισπράχθηκαν τοις μετρητοίς μετά την 30/9/2018, ο έλεγχος δεν δύναντο να λάβει θέση για την ασφαλή ταυτοποίηση και τεκμηρίωση της κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος που φέρεται ότι πραγματοποιήθηκε.

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα προέκυψε ότι ένα μεγάλο ποσό προερχόμενο από τα υπο κρίση φορολογικά παραστατικά παρέμενε ανεξόφλητο τουλάχιστον μέχρι την 31-12-2021, ήτοι τρία χρόνια μετά την έναρξη της συνεργασίας τους.

Επειδή εν προκειμένω, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 21/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που

δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

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 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 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 προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον

κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» και τον διακριτικό τίτλο «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ'αριθμ...../21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	1.493,50€	1.493,50€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

2) Υπ'αριθμ...../21-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	61.627,82€	61.627,82€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν 4987/2022.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.