



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04-04-2025

Αριθμός απόφασης: 566

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@aaade.gr

Url:www.aaade.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' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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.Την από 09-12-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του του με ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά:

α)της υπ'αριθμ./14-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και

β)της υπ'αριθμ./14-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./14-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 57.192,13€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 28.596,06€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 85.788,19€.

Με την υπ' αριθμ./14-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 171,10€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 85,55€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 256,65€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 14-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./17-04-2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Κατά τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με την Α. 1293/31-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκαν αποκλίσεις στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών φορολογικού έτους 2018. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δήλωσε ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 118.286,00€ από τον ΑΦΜ και 34.920,00€ από τον ΑΦΜ, που δεν δηλώθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους. Πρόκειται για επιχειρήσεις συναλλακτικά ανύπαρκτες που δεν είχαν την δυνατότητα διενέργειας πωλήσεων. Επιπλέον, ο έλεγχος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης έλαβε υπόψη του ότι διενεργήθηκε έλεγχος από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης που έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, 872 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 431.894,00€ το 2018 και 1.755 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 822.100,00€ το 2019, καθώς επίσης ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προς την οντότητα «..... ΟΕ», συνολικής καθαρής αξίας 237.881,00€ το έτος 2018 και 237.823,00€ το έτος 2019. Μετά τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, οι φορολογητέες εισροές ανήλθαν στο ύψος των 238.312,64€ για το έτος 2018 και των 176,27€ για το έτος 2019.

Με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/09-07-2024 αίτημα άρθρου 14 ΚΦΔ, ο έλεγχος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης ζήτησε από τον προσφεύγοντα τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησής του για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2019, εκτός αυτών που προσκομίστηκαν στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα και των παραληφθέντων από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθώς και από το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος :

1) το φορολογικό έτος 2018 :

α) έλαβε εβδομήντα τρία (73) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 34.920,00€ πλέον ΦΠΑ 8.380,80€, έκδοσης
....., ΑΦΜ

β) έλαβε διακόσια σαράντα οκτώ (248) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 118.286,00€ πλέον ΦΠΑ 28.388,64€, έκδοσης
....., ΑΦΜ

γ) εξέδωσε χίλια είκοσι δύο (1.022) δελτία αποστολής-τιμολόγια για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 437.703,90€ πλέον ΦΠΑ 105.048,93€ και

2) το φορολογικό έτος 2019 :

εξέδωσε χίλια εκατόν ενενήντα εννέα (1.199) δελτία αποστολής-τιμολόγια για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 607.641,13€ πλέον ΦΠΑ 145.832,74€. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, τα δεδομένα του ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθώς και τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προχώρησε στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών, ως εξής :

α) δεν αναγνώρισε φορολογητέες εισροές συνολικής καθαρής αξίας 238.312,64€ το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000, καθώς για εισροές συνολικής καθαρής αξίας 85.106,64€ δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία και για εισροές συνολικής καθαρής αξίας 153.206,00€ τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους,

β) δεν αναγνώρισε φορολογητέες εισροές συνολικής καθαρής αξίας 176,27€ το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000, καθώς δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία,

γ) προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές στο ύψος των 678.063,90€ το έτος 2018 και των 845.464,13€ το έτος 2019, όπως και το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Για τις διαπιστωθείσες διαφορές, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. /08-10-2024 ΣΔΕ-Κλήση σε ακρόαση, με συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ.πρ. /29-10-2024 υπόμνημα με τις απόψεις του που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Μη νόμιμος τρόπος έκδοσης της εντολής ελέγχου. Δεν αιτιολογείται η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο, βάσει των οδηγιών για την προτεραιοποίηση των φορολογικών ελέγχων. Επιπλέον, δεν αναφέρεται η σειρά κατάταξης της υπόθεσης στον πίνακα των προς έλεγχο υποθέσεων.

2. Ακυρότητα ελέγχου διότι αφορά σε ίδιο φορολογούμενο, ίδιο χρονικό διάστημα και φορολογία με προγενέστερο έλεγχο, χωρίς να υφίστανται νέα στοιχεία.

3. Πλημμελής αιτιολογία. Μη σύννομος χαρακτηρισμός των συναλλαγών ως εικονικών. Στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ αναφέρονται γεγονότα που η φορολογική αρχή αξιολογεί επιλεκτικά, προκειμένου να θεμελιώσει μη νόμιμα τους ισχυρισμούς της. Επιπλέον, δεν αξιολογήθηκαν τα πραγματικά περιστατικά περαιτέρω, αλλά απλώς υιοθετήθηκαν πληροφορίες που δόθηκαν από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, την ΔΟΥ Λάρισας και από έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για τον εκδότη Οι συναλλαγές είναι πραγματικές και σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη. Αν ήθελε υποτεθεί ότι οι αγορές δεν είναι πραγματικές, πώς η ελεγκτική αρχή δέχεται ότι έχει πραγματικές πωλήσεις και έσοδα. Παρουσιάζεται ως επιχείρηση χωρίς αγορές και πωλήσεις και δεν αιτιολογείται ποιος ο λόγος να εμφανίζει ισόποσες εικονικές αγορές και πωλήσεις, προς τι η υπόσταση της επιχείρησης. Ως προς τις πωλήσεις που κρίθηκαν εικονικές, σημειώνεται ότι δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου και δεν συντάχθηκε έκθεση ελέγχου σχετικά με τις εταιρίες που συναλλάχθηκε ως πελάτες. Περαιτέρω, δεν ελέγχθηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί και δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης.

4. Ακυρότητα της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις δεν υπογράφηκαν νομότυπα, ήτοι με την ένδειξη «με εντολή Διοικητή» ή «κατ'εξουσιοδότηση αυτού».

5. Τόσο η διενέργεια του ελέγχου σε τόπο διάφορο της επαγγελματικής εγκατάστασης, όσο και η παράλειψη ρητής αναφοράς στην έκθεση ελέγχου του τόπου ελέγχου, συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, από την οποία υπέστη ανεπανόρθωτη βλάβη, καθώς δεν έλαβε χώρα διασταύρωση των στοιχείων.

6. Δεν του κοινοποιήθηκαν αποσπάσματα από τις εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν για τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

7. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, ασφάλειας δικαίου, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και επιείκειας. Δεν ενημερώθηκε από τη φορολογική αρχή, ώστε να προστατευθεί από τη συνέχιση των συναλλαγών με τους προμηθευτές του, ενώ ο ίδιος ήταν συνεπής στις φορολογικές του υποχρεώσεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 26 Ν. 4987/2022 : «1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή και δεν δημοσιοποιούνται 2. α) Με απόφαση του Διοικητή, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται μέσα στο επόμενο έτος κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την παρ. 1, λαμβανομένων υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα (12) μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού εβδομήντα τοις εκατό (70%) του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα.

β) Ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περ. α' αφορά καταρχήν σε ελέγχους των τελευταίων τριών (3) ετών για τα οποία έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του πρώτου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1215/2023, όπως τροποποιήθηκε με την Α.1039/2024, με θέμα τον καθορισμό του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2024: «1. Το έτος 2024 θα διενεργηθούν είκοσι επτά χιλιάδες πεντακόσιοι (27.500) πλήρεις και μερικοί φορολογικοί έλεγχοι από τις ελεγκτικές υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών (Γ.Δ.Φ.Λ.), πλην των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

2. Από το σύνολο των υποθέσεων που θα ελεγχθούν, τουλάχιστον το εβδομήντα τοις εκατό (70%) θα αφορά φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις της τελευταίας πενταετίας. Ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ελέγχων του προηγούμενου εδαφίου, θα αφορούν καταρχήν σε ελέγχους της τελευταίας τριετίας για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. 5. Οι υποθέσεις της παρ. 1 που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου χρησιμοποιώντας δεδομένα που είναι διαθέσιμα ηλεκτρονικά, καθώς και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης που είναι διαθέσιμα στην ΑΑΔΕ. Οι αξιολογημένες προτεραιοποιημένες προς έλεγχο υποθέσεις κατατάσσονται, ανά ελεγκτική υπηρεσία ενώ για το σύνολο των ΕΛΚΕ Αττικής και αντίστοιχα για το σύνολο των ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης ανά υποδιεύθυνση, σε φθίνουσα σειρά ταξινόμησης με βάση την τελική μοριοδότησή τους, κατά κατηγορία, βάσει αυτοματοποιημένου μοντέλου αντικειμενικής αξιολόγησης υποθέσεων ως Παράρτημα Ι της παρούσας, κατόπιν εφαρμογής κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων, τα οποία δε δημοσιοποιούνται. Στα ΕΛ.ΚΕ., το αξιολογούμενο πλήθος διανέμεται ανά Υποδιεύθυνση τυχαία, αυτοματοποιημένα βάσει ειδικού αλγορίθμου, μεταξύ των τεσσάρων (4) ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και αντιστοίχως μεταξύ των δύο (2) ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ως εξειδικεύεται στο Παράρτημα ΙΙ της παρούσας. Από το σύνολο των ως άνω υποθέσεων εκάστης ελεγκτικής υπηρεσίας, ελέγχονται κατά προτεραιότητα, οι υποθέσεις που συγκεντρώνουν την υψηλότερη μοριοδότηση και εκπληρώνουν τους επιμέρους τιθέμενους στόχους, ακολουθώντας φθίνουσα σειρά ταξινόμησης μέχρι την επίτευξη της ετήσιας στοχοθεσίας εκάστης ελεγκτικής υπηρεσίας βάσει του Επιχειρησιακού Σχεδίου έτους 2024, ως προς τον αριθμό των υποθέσεων που πρέπει να ολοκληρωθούν μέχρι 31/12/2024.

Το αρχείο των αξιολογημένων προτεραιοποιημένων υποθέσεων 2024 αναρτάται στην εφαρμογή «BI Publisher» του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος (Ο.Π.Σ.) Elenxis της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ανά ελεγκτική υπηρεσία.....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη υπόθεση έχει ενταχθεί στις προτεραιοποιημένες προς έλεγχο υποθέσεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης για το έτος 2024, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Ωστόσο, οι σχετικές ως άνω διατάξεις παρέχουν οδηγίες στις ελεγκτικές αρχές σχετικά με την διαδικασία επιλογής και προτεραιοποίησης των προς έλεγχο υποθέσεων, βάσει κριτηρίων που δεν δημοσιοποιούνται. Δεν προβλέπεται εκ του νόμου η αιτιολόγηση της επιλογής της υπόθεσης, ως στοιχείο της έκθεσης ελέγχου, ούτε η αναφορά της σειράς κατάταξης της υπόθεσης, όπως επικαλείται ο προσφεύγων, καθώς αποτελούν στοιχεία της διαδικασίας των ελεγκτικών υπηρεσιών, πολύ δε περισσότερο, η έλλειψη αυτών των στοιχείων δεν επιφέρει την ακυρότητα της εντολής ελέγχου. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ.5 του Ν.4987/2022 : «5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ : «.....3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

4. Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή, που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

6. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο που δεν μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο του προγενέστερου ελέγχου.

Νέα στοιχεία δεν αποτελούν ιδίως:

α) οι κάθε είδους φορολογικές δηλώσεις του φορολογούμενου,

β) στοιχεία για το υπόλοιπο ή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή,

γ) τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του φορολογούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ΚΦΔ (Ν.5104/19-04-2024) : «.....2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας ΦΠΑ στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, δυνάμει της υπ'αριθμ./17-04-2024 εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που εκδόθηκε βάσει του καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων έτους 2024. Από τον έλεγχο προέκυψαν διαφορές ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν φορολογητέες εισροές, είτε γιατί δεν προσκομίστηκαν νόμιμα φορολογικά στοιχεία, είτε γιατί τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από τους , ΑΦΜ και , ΑΦΜ κρίθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Είχε προηγηθεί η έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, βάσει ελέγχου από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την οντότητα «.....», ΑΦΜ και την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την οντότητα «..... ΟΕ», ΑΦΜ Συνεπώς, με βάση το γεγονός ότι ο προγενέστερος φορολογικός έλεγχος ήταν μερικός και αφορούσε μόνο τις συγκεκριμένες συναλλαγές με τις οντότητες «.....» και «..... ΟΕ», νόμιμα διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει της υπ'αριθμ./17-04-2024 εντολής.

Επειδή, εξάλλου, η υπ'αριθμ./17-04-2024 εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 17-04-2024, υπό την ισχύ του Ν.4987/2022, βάσει του οποίου, η φορολογική διοίκηση ήταν δυνατόν να διενεργήσει επανέλεγχο σε υποθέσεις μερικών ελέγχων, ενώ το άρθρο 27 ΚΦΔ (Ν.5104/2024) ρητά προβλέπεται ότι εφαρμόζεται για ελέγχους με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 5104/2024, ήτοι μετά τις 19-04-2024.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης πάσχει ακυρότητας, επειδή αφορά ίδιο φορολογούμενο, ίδιο χρονικό διάστημα και φορολογία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό

φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο..»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3.».

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 II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 : «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.....»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, επιπλέον, 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). Εξ άλλου, 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.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ προέκυψαν διαφορές από την μη αναγνώριση του δικαιώματος άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών, είτε γιατί δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία, είτε γιατί κρίθηκε ότι φορολογικά στοιχεία αγορών αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Συγκεκριμένα, η υπ' αριθμ./14-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου από 01-01-2019 έως 31-12-2019, εκδόθηκε ύστερα από διαφορά που προέκυψε από τη μη αναγνώριση του δικαιώματος άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών, γιατί δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με τον μη σύννομο χαρακτηρισμό των συναλλαγών ως εικονικών, αφορούν μόνο την υπ' αριθμ./14-11-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018.

Επειδή, ειδικότερα, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης για φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 153.206,00€ που έκρινε ότι είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Πρόκειται για εβδομήντα τρία (73) εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 34.920,00€ πλέον ΦΠΑ 8.380,80€ και διακόσια σαράντα οκτώ (248) εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 118.286,00€ πλέον ΦΠΑ 28.388,64€.

Όσον αφορά τον, αρχικά, η φορολογική αρχή θεμελίωσε την κρίση της στις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αποτυπώνονται στην από 30-08-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ που συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οποίας, κατά τις χρήσεις 2018 και 2019, η επιχείρηση του δεν λειτούργησε ουσιαστικά, πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τον όγκο των πωλήσεων, όπως εμφανίζονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 14 Ν.4987/2022, καθώς :

- 1.δεν διέθετε εγκαταστάσεις, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε τον απαραίτητο εξοπλισμό (φορτηγά οχήματα, μηχανήματα κλπ), ώστε να πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων,
- 2.από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του ίδιου και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων προκύπτει ότι κατά τις χρήσεις 2018 και 2019 δεν πραγματοποίησε αγορές και συνεπώς δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιεί πωλήσεις,
- 3.δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων,
- 4.από την άρση τραπεζικού απορρήτου διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν τραπεζικές κινήσεις στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα,
- 5.από τα στοιχεία των ΕΛΤΑ προέκυψε ότι εκδόθηκαν επιταγές κατά ομάδες σε συγκεκριμένες ημερομηνίες στο κατάστημα ΕΛΤΑ Διαβατών και εισπράχθηκαν την ίδια ημέρα από το ίδιο κατάστημα από τον ελεγχόμενο. Στις ίδιες ημερομηνίες πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες καταθέσεις και ακολουθούν άμεσα εισπράξεις, ώστε πρόκειται για ανακύκλωση χρημάτων.

Όσον αφορά τον, ύστερα από έρευνα του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στο taxis και elenxis και ύστερα από έρευνα της ΔΟΥ Λάρισας σχετικά με την έδρα της επιχείρησης, διαπιστώθηκαν τα εξής :

- 1.Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα φορολογικά έτη 2014 έως 2018.
- 2.Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 έως 2023, με τις οποίες δεν δηλώνει εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα.
- 3.Δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τις 01/01/2013 και μετά.

4.Δεν διαπιστώθηκε η υποβολή Δήλωσης «Πληροφοριακών Στοιχείων Μισθώσεων Ακίνητης Περιουσίας» για τη μίσθωση της έδρας της επιχείρησής του.

5.Δεν απασχόλησε προσωπικό.

6.Δεν είχε αγορές για να διενεργεί τον όγκο πωλήσεων που προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων.

7.Υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018 μετά τον έλεγχο της ΔΟΥ Λάρισας, προκειμένου να δηλώσει τα φορολογικά στοιχεία με λήπτη τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ανωτέρω ελεγκτικών διαπιστώσεων, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης έκρινε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./09-07-2024 αίτημα άρθρου 14 ΚΦΔ, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία, καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών για το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2019. Προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν δελτία αποστολής-τιμολόγια έκδοσης, συνολικής καθαρής αξίας 5.890,00€ πλέον ΦΠΑ 1.320,90€, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψε ότι έκαστο τιμολόγιο έχει αξία κάτω των 500,00€, για το δε μεταφορικό μέσο, φορτηγό ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, με αριθμό κυκλοφορίας ΝΒΟ, εμφανίζεται στο πληροφοριακό σύστημα οχημάτων, τελευταία κίνηση πληρωμής στις 23/04/2009. Επιπλέον, προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν δελτία αποστολής-τιμολόγια έκδοσης, συνολικής καθαρής αξίας 96.031,00€ πλέον ΦΠΑ 34.490,60€, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψε ότι έκαστο τιμολόγιο έχει αξία κάτω των 500,00€, για το δε μεταφορικό μέσο, φορτηγό ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, με αριθμό κυκλοφορίας ΝΒΟ, εμφανίζεται στο πληροφοριακό σύστημα οχημάτων, τελευταία κίνηση πληρωμής στις 23/04/2009, καθώς επίσης, το μεταφορικό μέσο με αριθμό κυκλοφορίας ΖΜΥ, ιδιοκτησίας, είναι επιβατικό αυτοκίνητο που διεγράφη στις 01-11-2018. Περαιτέρω, το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προέβη στις κάτωθι ελεγκτικές επαληθεύσεις για την επιχείρηση του προσφεύγοντος :

1.Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά αγορών-δαπανών-εξόδων που να αφορούν λειτουργικές δαπάνες της επιχείρησης,

2.Δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά εξόφλησης των τιμολογίων αγορών και πωλήσεων.

3.Ο προσφεύγων δηλώνει έδρα της επιχείρησης στην ίδια διεύθυνση με την κατοικία του και υποκατάστημα στο Κιλκίς, ενώ από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας δεν προκύπτει η μίσθωση επαγγελματικού χώρου και από το πληροφοριακό σύστημα περιουσιολογίου δεν προκύπτει να είναι κάτοχος ακίνητης περιουσίας.

4.Τα ακαθάριστα έσοδα και οι αγορές δαπάνες διαφοροποιούνται μεταξύ βιβλίων, δηλώσεων και καταστάσεων πελατών-προμηθευτών.

5.Όλες οι φερόμενες αγορές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συνεπώς η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν διαθέτει αγαθά προς πώληση.

6.Από τον έλεγχο των βιβλίων της επιχείρησης διαπιστώθηκαν εκπρόθεσμη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων, καταχώρηση φορολογικών που το στέλεχος φέρει την ένδειξη «άκυρο», διπλή καταχώρηση φορολογικών στοιχείων, στρογγυλοποίηση ποσών σε ακέραιους αριθμούς.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος το φορολογικό έτος 2018, συνολικής

καθαρής αξίας (34.920,00+118.286,00=)153.206,00€, είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όλες οι ως άνω ελεγκτικές διαπιστώσεις και η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου αποτυπώνονται αναλυτικά στην από 14-11-2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Αντίθετα, αβάσιμα ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή αξιολογεί επιλεκτικά τα γεγονότα και ότι υιοθετεί άκριτα πληροφορίες από άλλες μονάδες της ΑΑΔΕ.

Επειδή, ειδικότερα, αβάσιμα επικαλείται ότι αγόραζε την πρώτη ύλη που μεταποιούσε και κατασκεύαζε οικοδομικά και αγροτικά προϊόντα προς μεταπώληση, ενώ τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούν αγορά παλετών και ξυλείας και πώληση παλετών. Επιπλέον, παρελκυστικά προβάλλει ότι δεν εκδόθηκε εντολή ελέγχου στις επιχειρήσεις-πελάτες του, ενώ από τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι το σύνολο των αγορών της επιχείρησής του είναι ανύπαρκτες και δεν διέθετε αγαθά προς πώληση.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του κατά τη λήψη αυτών.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές, τόσο οι αγορές όσο και οι πωλήσεις, πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να αναιρέσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά οι ισχυρισμοί του δεν συνοδεύονται από αποδεικτικά στοιχεία.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.....».

Επειδή, αντίστοιχα, σύμφωνα με το άρθρο 27 ΚΦΔ : «.....7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 33 ΚΦΔ : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου.....»

Επειδή, εν προκειμένω, το 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προέβη σε μερικό έλεγχο γραφείου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, κατόπιν της υπ' αριθμ./17-04-2024 εντολής, διενεργώντας ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα όσα τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και τις υποβληθείσες δηλώσεις, καλώντας τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) με την με αρ. πρ./09-07-2024 πρόσκληση. Συνεπώς, νομότυπα διενήργησε έλεγχο γραφείου σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ, στην δε σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ ρητά αναφέρεται ότι ο έλεγχος πραγματοποιείται ύστερα από την ανωτέρω εντολή ελέγχου που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα και στο σώμα της αναγράφεται ότι πρόκειται για εντολή ελέγχου γραφείου, καθώς επίσης στην έκθεση ελέγχου αναγράφεται ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στην απόφαση Α.1293/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η διενέργεια του ελέγχου σε τόπο διάφορο της επαγγελματικής εγκατάστασης και η παράλειψη ρητής αναφοράς στην έκθεση ελέγχου του τόπου ελέγχου, συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΔ, το υπ' αριθμ./08-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, τα οποία υπογράφονται από την Προϊσταμένη του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, όπως ορίζει η υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» που αναγράφεται στις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της ελεγκτικής διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5Α του Συντάγματος: «Καθένας έχει δικαίωμα στην πληροφόρηση όπως νόμος ορίζει. Περιορισμοί στο δικαίωμα αυτό είναι δυνατόν να επιβληθούν με νόμο μόνο εφόσον είναι απολύτως αναγκαίοι και δικαιολογούνται για λόγους εθνικής ασφάλειας, καταπολέμησης του εγκλήματος ή προστασίας δικαιωμάτων ή συμφερόντων τρίτων.»

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. [...] 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης.»

Επειδή, στο άρθρο 33 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.».

Επειδή, με την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΔ, το υπ' αριθμ./08-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με τη σημείωση, να εκθέσει τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται σε αυτό, εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. Με τον τρόπο αυτό, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να ενημερωθεί πλήρως και να ζητήσει οποιοδήποτε στοιχείο από το φάκελο της υπόθεσης, στο πλαίσιο του έννομου συμφέροντος του, ενώ δεν προκύπτει η υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Επειδή, εξάλλου, όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις σχετικά με τις εκδότριες επιχειρήσεις αναλυτικά αποτυπώνονται στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε παρέχεται το δικαίωμα στον προσφεύγοντα να υποβάλλει τις σχετικές αντιρρήσεις του.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν του κοινοποιήθηκαν αποσπάσματα των εκθέσεων ελέγχου που συντάχθηκαν για τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η δε αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης που επιβάλει 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, δεν μπορεί να αποτελέσει 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 της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, αυτή προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί, είτε από θεσμικό πλαίσιο, είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004). Συνεπώς, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, 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 και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 09-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ./14-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και

β)της υπ'αριθμ./14-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./14-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	85.788,19€	85.788,19€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./14-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	256,65€	256,65€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.