



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/04/2024

Αριθμός απόφασης: 893

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016)

Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «αρχιτεκτονικές δραστηριότητες», που εδρεύει στην «.....», Τ.Κ., Νομού, κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017 και δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 57.016,45€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ποσού 28.508,23€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 10.413,01€, ήτοι συνολικά ποσό 95.937,69€.

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 136.929,07€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ποσού 68.464,54€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 27.745,57€, ήτοι συνολικά ποσό 233.139,18€.

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ύψους 34.917,73€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 17.458,87€, ήτοι συνολικό ποσό 52.376,60€.

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος, ύψους 82.005,68€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 41.002,86€, ήτοι συνολικό ποσό 123.008,54€.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου, Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 και Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του.

Από τον ως άνω φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα, κατά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

α) Έκδοση εκατόν εξήντα τεσσάρων (164) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, καθαρής αξίας 160.733,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 38.575,92 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 199.308,92€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 3, 5, 8, 9 και 15 Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), β) Δαπάνες βάσει απλογραφικών βιβλίων, ποσού 46.007,12€, μεταφέρθηκαν στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3 με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1), με ποσό 165.946,80€, ήτοι κατά ποσό μεγαλύτερο 119.939,68€ και γ) δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους, ύψους 24.279,62€

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Έκδοση διακοσίων εβδομήντα πέντε (275) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, καθαρής αξίας 402.086,64 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 96.500,79 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 498.587,43€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 3, 5, 8, 9 και 15 Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), β) Δαπάνες βάσει απλογραφικών βιβλίων, ποσού 102.318,43€, μεταφέρθηκαν στο συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3 με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1), με ποσό 401.582,09€, ήτοι κατά ποσό μεγαλύτερο 299.263,66€ και γ) δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους, ύψους 20.736,34€

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Πρώτος λόγος

Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν αόριστες, ως αντιφατικές και στερούνται αιτιολογίας. Το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων αφορούν πραγματικές συναλλαγές και τα ακαθάριστα έσοδά του είναι συνυφασμένα με την αξία των παραστατικών.

Δεύτερος λόγος

Η ορθή μεταφορά των αριθμητικών δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν αφορά τον ίδιο προσωπικά, αλλά το λογιστή του που φέρει απόλυτα την ευθύνη, της ενημέρωσης των λογιστικών του βιβλίων και της ορθής μεταφοράς των δαπανών και φορολογητέων εισροών στις οικείες δηλώσεις.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «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..».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 922 του Α.Κ. (Π.Δ. 456/1984): «Ευθύνη του προστήσαντος. Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του».

Επειδή, από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 Α.Κ., προκύπτει ότι με την καταρτιζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση από αυτόν της μεταξύ των μερών σύμβασης, και δημιουργεί ευθύνη του προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της ζημίας που αυτός υπέστη. Η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένσταση, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1476, 2011, σελ. 1554).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 3 του Ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του Ν. 3842/2010) ορίζεται ότι: «3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. ...».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, ήταν παντελώς αμέτοχος, στην ενημέρωση των λογιστικών του αρχείων (απλογραφικά τηρούμενα βιβλία), με την καταχώρηση των παραστατικών δαπανών που λάμβανε από τους προμηθευτές του και ακολούθως, στην ορθή μεταφορά των αριθμητικών δεδομένων αυτών, στις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατά περίπτωση. Ειδικότερα, παρέδιδε στο λογιστή του τα φορολογικά στοιχεία αξίας εκδόσεως των προμηθευτών του, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και αυτός είχε την απόλυτη ευθύνη, της νομότυπης καταχώρησης στα βιβλία του και της υποβολής των οικείων δηλώσεων. Η διαδικασία αυτή, ενημέρωσης των βιβλίων και μεταφοράς των δαπανών στις δηλώσεις, δεν ήταν στη δική του διακριτική ευχέρεια, ούτε είχε τη δυνατότητα να έχει την επιστασία των άκρως εξειδικευμένων λογιστικών εργασιών, την οποία δεν κατέχει κανένας ελεύθερος επαγγελματίας, εάν δεν τυγχάνει λογιστής.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων μετέφερε με ποσά μεγαλύτερα (ανακριβώς) τις δαπάνες και τις φορολογητέες εισροές, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, από τα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (απλογραφικά βιβλία) στις υποβληθείσες δηλώσεις, Φορολογίας Εισοδήματος μετά των συνυποβαλλομένων εντύπων Ε3 και Φ.Π.Α., κατά περίπτωση, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η διαφορά των δαπανών μεταξύ απλογραφικών βιβλίων και υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Ε1) μετά των συνυποβαλλομένων εντύπων Ε3, ανέρχεται σε ποσά 119.939,68€ και 299.263,66€, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα.

Β) Φ.Π.Α.

Η διαφορά των φορολογητέων εισροών μεταξύ απλογραφικών βιβλίων και υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α, ανέρχεται σε ποσά 135.122,94€ και 330.928,34€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.1.31.12.2017 και 1.1.-31.12.2018, αντίστοιχα.

Επειδή, η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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 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. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. 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 εμπειριστωμένα 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 Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. 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. 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....».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, περαιτέρω, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται: «**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. 1. [..] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [..] Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με**

οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η **αιτιολογία** δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η **αιτιολογία** της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

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

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).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου) στην παρ. 2 ζ' αναφέρεται ότι, στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ. τ. Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, **ανααιτιολόγητη** παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ. τ. Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να **θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα**, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

Επειδή, 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 έκδοσή 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου 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, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (Σ.τ.Ε. 1315/1991, Σ.τ.Ε. 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 βάση 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 εχώρησε 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, σύμφωνα με την **884/2016** απόφαση του **Β' Τμήματος του Σ.Τ.Ε.** «.....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. Σ.Τ.Ε. 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). 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 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... 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 ελλείπει 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

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

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. Σ.Τ.Ε. 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 ύπαρξης 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 ελλείπει 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. Σ.Τ.Ε. 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), Σ.Τ.Ε. 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), Σ.Τ.Ε. 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), Σ.Τ.Ε. 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), Σ.Τ.Ε. 1404/2015 (παράβαση

λήψης εικονικού τιμολογίου), Σ.τ.Ε. 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα Σ.τ.Ε. 2780/2012 εππαμ. 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ. 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. Σ.τ.Ε. 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), **αιτιολογία είναι, γενικά**, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (άρθρο. 17 παρ. 3 του Κ. Δ. Διαδ.). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) , 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, ακολούθως, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)...{..} β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, ..{..} ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες {...} ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, στο άρθρο 24 του Κ.Φ.Ε. «Φορολογικές Αποσβέσεις» ορίζεται ότι: «. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' , β) τον

μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014...».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. **Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες».** 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των

δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής...».

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και την αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, η έννοια της παραγωγικότητας μιας δαπάνης που υπήρχε στον προηγούμενο Κ.Φ.Ε.(Ν.2238/1994), αντικαταστάθηκε από την έννοια του συμφέροντος της επιχείρησης, η οποία είναι γενικότερη και στην οποία εμπεριέχεται η έννοια της παραγωγικότητας και επομένως οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε., οι οποίες αφορούν στην παραγωγικότητα ή μη μιας δαπάνης, θεωρείται ότι ισχύουν, ως προς την ουσία τους και δύνανται να χρησιμοποιηθούν ως εργαλείο για την ερμηνεία της έννοιας του συμφέροντος της επιχείρησης και συνεπώς της δαπάνης ως εκπεστέας.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ. 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε

αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 2. {...}. **4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:** α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β)... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται πλήρως στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως: « {...} Από όλα όσα παραθέσαμε προκύπτει το συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, «.....», Α.Φ.Μ.», εξέδωσε: α) κατά το φορολογικό έτος 2017, εκατό εξήντα τέσσερα (164) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, καθαρής αξίας 160.733,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 38.575,92 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και των άρθρων 3, 5, 8, 9 και 15 Ν.4308/2014 που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 και β) κατά το φορολογικό έτος 2018, διακόσια εβδομήντα πέντε (275) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, καθαρής αξίας 402.086,64 ευρώ πλέον ΦΠΑ 96.500,79 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και των άρθρων 3, 5, 8, 9 και 15 Ν.4308/2014 που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022, καθότι: α) στα βιβλία του ελεγχόμενου δε βρέθηκαν καταχωρημένες δαπάνες που να αφορούν αεροπορικά ή ακτοπλοϊκά εισιτήρια, ούτε άλλα έξοδα μετακίνησης και διαμονής για τους εργατές που απασχολήθηκαν στα εκτός έδρας έργα, β) από την περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος μέσω των ανειδίκευτων εργατών που απασχόλησε, εκτός των εργασιών που δεν χρειάζονται εξειδίκευση (χρωματισμοί κλπ.), παρείχε πλήθος διαφορετικών υπηρεσιών που δεν μπορούσαν να πραγματοποιηθούν από μη εξειδικευμένο προσωπικό, γ) οι αγορές υλικών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος ύψους 6.400,00 ευρώ και 36.000,00 ευρώ (κατά προσέγγιση) στα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, δεν ήταν αρκετές για να καλύψουν τις ζητούμενες

απαιτήσεις για τις συναλλαγές που απαιτούσαν υλικά, σύμφωνα με τα ιδιωτικά συμφωνητικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δ) ο ελεγχόμενος στα ελεγχόμενα έτη δεν διέθετε μεταφορικά μέσα (ΦΙΧ) ώστε να πραγματοποιήσει τις μεταφορές μπαζών και άλλων υλικών από τις αποξηλώσεις που φέρεται να πραγματοποίησε, ε) σε τέσσερις περιπτώσεις οι πελάτες του ελεγχόμενου φέρεται να εξόφλησαν τις οφειλές τους προς αυτόν τοις μετρητοίς, αν και τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν ήταν άνω των 500,00 ευρώ που είναι το όριο, για την εξόφληση με μετρητά στις πωλήσεις λιανικής, βάσει των διατάξεων του Ν. 3842/2010. 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 έχει εξοφληθεί μόνο μέρος των οφειλόμενων ποσών, στ) σε δύο περιπτώσεις επιχειρήσεων διαπιστώθηκε η συστηματική έκδοση τιμολογίων με καθαρή αξία 500,00 ευρώ ή ελάχιστα μικρότερη των 500,00 ευρώ, 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 ευρώ, ζ) ο ελεγχόμενος 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, η) από το μητρώο παγίων που προσκομίστηκε στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος έχει στην κατοχή του μόνο εργαλεία και κανένα μηχάνημα, για να παράσχει τις υπηρεσίες οι οποίες απαιτούν και τη χρήση μηχανημάτων όπως σκυροδετήσες, εκσκαφές κλπ. και θ) ο ελεγχόμενος υπέβαλε 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, ακολούθως, από την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι, ο προσφεύγων εξέπεσε δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά φορολογικό έτος, χωρίς να επιτρέπεται το δικαίωμα έκπτωσης αυτών, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
Διαφορά δαπανών βιβλίου και εντύπου Ε3	119.939,68	Άρθρο 22 Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία	327,59	Άρθρο 22 Κ.Φ.Ε.
Δαπάνη που αφορά το έτος 2018	1.552,75	Άρθρο 22 Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες άνω των πεντακοσίων ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο	1.241,94	Άρθρο 23 περ. β' Κ.Φ.Ε.
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	3.711,04	Άρθρο 23 περ. γ' Κ.Φ.Ε.
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	8.341,37	Άρθρο 23 περ.ιβ' Κ.Φ.Ε.
Αποδοχές που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής	7.694,51	Άρθρο 23 περ.ιδ' Κ.Φ.Ε.
Αποσβέσεις που δεν αναγνωρίζονται	1.410,42	Άρθρο 24 Κ.Φ.Ε.
Σύνολο μη εκπιπτόμενων δαπανών βάσει ελέγχου	144.219,30	

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
Διαφορά δαπανών βιβλίων και εντύπου Ε3	299.263,66	Άρθρο 22 Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία	619,01	Άρθρο 22 Κ.Φ.Ε.
Δαπάνες άνω των πεντακοσίων ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο	15.310,68	Άρθρο 23 περ. β' Κ.Φ.Ε.
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	563,68	Άρθρο 23 περ. γ' Κ.Φ.Ε.
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	2.646,35	Άρθρο 23 περ. ιβ' Κ.Φ.Ε.
Αποδοχές που δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής	1.596,62	Άρθρο 23 περ. ιδ' Κ.Φ.Ε.
Σύνολο μη εκπιπόμενων δαπανών βάσει ελέγχου	320.000,00	

Επειδή, ακολούθως, από την έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι, ο προσφεύγων εξέπεσε φορολογητέες εισροές από τις φορολογητέες εκροές, κατά φορολογική περίοδο, χωρίς να επιτρέπεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτών, με αποτέλεσμα οι φορολογητέες εισροές βάσει ελέγχου να ανέρχονται, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1-31.12.2017

Φορολογητέες εκροές βάσει δηλώσεων	166.860,94
Φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου	166.860,94

Φορολογητέες εισροές βάσει δηλώσεων		165.346,80
Μείον διαφορά δαπανών μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων	135.122,94	
Μείον αξία δαπανών λόγω μη προσκόμισης φορολογικού στοιχείου (άρθρο 32)	1.880,34	
Μείον δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται βάσει του άρθρου 30 παρ.4	2.618,24	
Μείον δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται βάσει του άρθρου 30 παρ.1	7.355,15	
Μείον δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται βάσει του άρθρου 39 ^α	281,40	
Σύνολο φορολογητέων εισροών που δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου		147.258,07
Φορολογητέες εισροές βάσει ελέγχου		18.088,73

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1-31.12.2018

Φορολογητέες εκροές βάσει δηλώσεων	407.721,35
Φορολογητέες εκροές βάσει ελέγχου	407.721,35

Φορολογητέες εισροές βάσει δηλώσεων		401.582,09
Μείον διαφορά δαπανών μεταξύ βιβλίων και δηλώσεων	330.928,34	
Μείον αξία δαπανών λόγω μη προσκόμισης φορολογικού στοιχείου (άρθρο 32)	619,01	
Μείον δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται βάσει του άρθρου 30 παρ.4	9.878,54	
Μείον δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται βάσει του άρθρου 30 παρ.1	2.205,57	
Μείον δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται βάσει του άρθρου 39 ^α	79,85	
Σύνολο φορολογητέων εισροών που δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου		343.711,31
Φορολογητέες εισροές βάσει ελέγχου		57.870,78

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων «.....», με Α.Φ.Μ.: α) δεν απέδειξε, με οποιοδήποτε τρόπο, ούτε και τεκμηρίωσε την πραγματοποίηση των συναλλαγών του, με τους πελάτες του, κατά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Η' ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ.Σ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	10	20.000,00	4.800,00
2	2	10.000,00	2.400,00
3	40	23.430,00	5.623,20
4	3	16.985,00	4.076,40
5	89	74.830,00	17.959,20
6	11	5.150,00	1.236,00
7	1	1.100,00	264,00
8	1	2.800,00	672,00
9	1	718,00	172,32
10	1	3.000,00	720,00
11	5	2.720,00	652,80
		ΣΥΝΟΛΑ	164	160.733,00	38.575,92

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Α/Α	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ Η' ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΦΜ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ.Σ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	9	31.000,00	7.440,00
2	4	13.000,00	3.120,00
3	2	4.500,00	1.080,00
4	2	1.646,00	395,04
5	1	1.000,00	240,00
6	1	1.200,00	288,00
7	1	1.500,00	360,00
8	4	4.025,00	966,00
9	5	10.700,00	2.568,00
10	5	20.660,00	4.958,40
11	5	48.000,00	11.520,00
12	99	113.710,00	27.290,40
13	133	141.673,14	34.001,55
14	1	1.900,00	456,00
15	1	1.237,50	297,00
16	2	6.335,00	1.520,40
		ΣΥΝΟΛΑ	275	402.086,64	96.500,79

και β) δεν κάνει καμία αναφορά στο γεγονός ότι υπήρξαν χρονικά διαστήματα που δεν απασχόλησε κανέναν ή έναν εργαζόμενο και σε αυτά τα διαστήματα φέρεται να έχει προσφέρει υπηρεσίες σε μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων σε διάφορα μέρη της Ελληνικής επικράτειας.

Επειδή, η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 07-11-2023 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου, Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 και Εφαρμογής Διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών και ελλιπούς αιτιολογίας ως προς την πραγματοποίηση αυτών τυγχάνει αναπόδεικτος και απορριπτός. Σε κάθε όμως περίπτωση, στην εξεταζόμενη υπόθεση, η κρίση του ελέγχου για τη μερική εικονικότητα των εκδοθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων, ουδεμία επίδραση ασκεί στους φόρους και τα πρόστιμα που προέκυψαν, αφού οι αξίες αυτών είχαν ήδη συμπεριληφθεί στα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές μετά του φόρου αυτών, κατά τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από τον προσφεύγοντα. Περαιτέρω δε, οι φόροι και τα πρόστιμα των προσβαλλόμενων πράξεων προέκυψαν αποκλειστικά από ζητήματα που αφορούν τις αγορές και τις δαπάνες των φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό για τις «μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» από τα ακαθάριστα έσοδα, των οικείων ετών, στη φορολογία εισοδήματος και τις φορολογητέες εισροές, για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτών, από τις φορολογητέες εκροές και του φόρου αυτών, των οικείων φορολογικών περιόδων, στη φορολογία Φ.Π.Α..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «αρχιτεκτονικές δραστηριότητες», που εδρεύει στην «.....», Τ.Κ., Νομού, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017 και δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 1. Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		5.880,00	145.133,44	145.133,44	139.253,44
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	119,05			57.016,45
	Χρεωστικό ποσό		56.897,40	56.897,40	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			28.508,23	28.508,23	28.508,23
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			10.413,01	10.413,01	10.413,01
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		530,95	96.468,64	96.468,64	95.937,69

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2. Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Φορολογικό έτος 2018		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη		12.880,00	326.139,26	326.139,26	313.259,26
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	189,20			136.929,07
	Χρεωστικό ποσό		136.739,87	136.739,87	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			68.464,54	68.464,54	68.464,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		19,36	27.764,93	27.764,93	27.745,57
Διαφορά συμψηφισμού		480,16	480,16	480,16	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή			233.139,18	233.139,18	233.139,18

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./
Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2017.

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	166.860,94	166.860,94	166.860,94	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	165.346,80	18.088,73	18.088,73	(147.258,07)
Φόρος εκροών	39.879,33	39.879,33	39.879,33	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	39.879,33	4.961,60	4.961,60	(34.917,73)
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		34.917,73	34.917,73	34.917,73
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		17.458,87	17.458,87	17.458,87
Σύνολο φόρου για καταβολή		52.376,60	52.376,60	52.376,60

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

4)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./
Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018.

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	407.721,35	407.721,35	407.721,35	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	401.582,09	57.870,77	57.870,77	(343.711,32)
Φόρος εκροών	97.491,03	97.491,03	97.491,03	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	97.491,03	15.485,35	15.485,35	(82.005,68)
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		82.005,68	82.005,68	82.005,68
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ΚΦΔ		41.002,86	41.002,86	41.002,86
Σύνολο φόρου για καταβολή		123.008,54	123.008,54	123.008,54

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.