



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 19/05/2023

Αριθμός απόφασης: 993

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ./29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 (εκ παραδρομής αναγράφεται ως πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος),

β) της υπ' αριθ./29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./29.12.2022 και/29.12.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./29.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο μαντιλιών, σαλιών, γραβατών, γαντιών κ.α.), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016, κύριος φόρος ποσού 1.074,78€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 537,39€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.612,17€, λόγω μη αναγνώρισης από τις φορολογητέες εισροές της αξίας ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.478,30€ πλέον ΦΠΑ 1.074,78€.

Με την υπ' αριθ./29.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 208,47€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 104,24€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 312,71€, λόγω μη αναγνώρισης από τις φορολογητέες

εισροές της αξίας ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 868,60€ πλέον ΦΠΑ 208,47€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 29/12/2022 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./1/...../22.11.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./12.09.2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, βάσει του οποίου ο
....., με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες μεταξύ αυτών και στον προσφεύγοντα ως κάτωθι:

α/α	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	ΔΑ-TIM 3/02-11-2016	498,00	119,52
2	ΔΑ-TIM 11/03-11-2016	485,00	116,40
3	ΔΑ-TIM 16/03-11-2016	477,60	114,62
4	ΔΑ-TIM 24/04-11-2016	485,70	116,56
5	ΔΑ-TIM 31/04-11-2016	385,00	92,40
6	ΔΑ-TIM 32/04-11-2016	400,00	96,00
7	ΔΑ-TIM 33/04-11-2016	492,00	118,08
8	ΔΑ-TIM 50/05-11-2016	400,00	96,00
9	ΔΑ-TIM 54/05-11-2016	290,00	69,60
10	ΔΑ-TIM 74/07-11-2016	485,00	116,40
11	ΔΑ-TIM 609/19-12-2016	80,00	19,20
ΣΥΝΟΛΑ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2016		4.478,30	1.074,78

Περαιτέρω, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../02.11.2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ο
....., με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους λήπτες μεταξύ αυτών και στον προσφεύγοντα ως κάτωθι:

α/α	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	ΔΑ-TIM 405/18-02-2017	311,00	74,64
2	ΔΑ-TIM 571/06-03-2017	158,40	38,02
3	ΔΑ-TIM 612/10-03-2017	399,20	95,81
ΣΥΝΟΛΑ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017		868,60	208,47

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο των αντισυμβαλλομένων της.
2. Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης – ήτοι της λήψης του εικονικού τιμολογίου- φέρει η Διοίκηση.
3. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

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

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα 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 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...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή διατάξεων του ΚΦΔ, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, για το άρθρο 23 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... 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, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «... 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει

αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «...2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται 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, ...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται 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 ίδιου νόμου 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... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου 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 α' της 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣΤΕ 1338, 1160/2019). 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο

φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 29/12/2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που ερείδεται στα υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../12.09.2022 και ΕΜΠ...../02.11.2022 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία, στο φορολογικό έτος 2016, έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, εκδόσεως του (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας 4.478,30€ πλέον ΦΠΑ 1.074,78€ και στο φορολογικό έτος 2017, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, εκδόσεως του (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας 868,60€ πλέον ΦΠΑ 208,47€.

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ...../12-09-2022 και ΕΜΠ...../12-09-2022 Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και στις συνημμένες σε αυτά εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τις ατομικές επιχειρήσεις των (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ) αποδεικνύεται με σαφήνεια και εμπειριστατωμένα ότι οι επιχειρήσεις που εξέδωσαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία μπορεί να ήταν φορολογικά υπαρκτές, με την έννοια ότι διέθεταν ΑΦΜ και είχαν προβεί σε έναρξη εργασιών, αλλά ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες με την έννοια ότι δεν έλαβαν ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα, είχαν, δε, ως σκοπό μόνο την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, και μάλιστα μεγάλου αριθμού, χωρίς να έχουν τη δυνατότητα να διενεργήσουν τις σχετικές συναλλαγές. Ειδικότερα, αναφορικά με τις ατομικές επιχειρήσεις του (ΑΦΜ) και του (ΑΦΜ), έπειτα από σχετική έρευνα – έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α. Δεν απασχόλησαν προσωπικό ώστε να μπορούν να ανταπεξέλθουν στον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεώς τους.

β. Δε διέθεταν πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, που ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως τους.

γ. Δε λειτούργησαν ποτέ στη δηλωθείσα έδρα και δε διέθεταν υποκαταστήματα.

δ. Δε διέθεταν αποθηκευτικούς χώρους ούτε χρησιμοποίησαν αποθηκευτικούς χώρους τρίτων.

ε. Δεν αγόρασαν τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρονται να πούλησαν προς διάφορες επιχειρήσεις.

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών είναι ελλιπής και παρανόμως αντιστρέφει το βάρος της απόδειξης. Ωστόσο, ουδέν στοιχείο προσκομίζει προς επίρρωση του ισχυρισμού του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων, καθότι βαρύνεται ν' αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών με τον συναλλακτικά ανύπαρκτο εκδότη.

Η δε επικαλούμενη καλοπιστία του ως λήπτη θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελούς αιτιολογίας, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης στο φορολογούμενο, καθώς και καλής πίστης ως προς το πρόσωπο των αντισυμβαλλομένων, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: *«Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...»* και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkaşi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕτΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: *«Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».*

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει για το αδίκημα της λήψης και καταχώρισης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους να έχει ασκηθεί ποινική δίωξη σε βάρος της προσφεύγουσας, πόσο μάλλον δε να υφίσταται αμετάκλητη, αθωωτική απόφαση ή απαλλακτικό βούλευμα επί της συγκεκριμένης κατηγορίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας δέον να απορριφθεί ως αναπτόδεικτος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 29/12/2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, λόγω της μη αναγνώρισης από τις φορολογητέες εισροές της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.478,30€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 και 868,60€ στη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων με συνέπεια τη μη απόδοση ΦΠΑ ποσού 1.074,78€ και 208,47€ αντιστοίχως. Προς τούτο, η ελεγκτική αρχή επέβαλε διά των προσβαλλόμενων πράξεων πρόστιμο ίσο με το 50% επί της διαφοράς του φόρου, όπως η παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ προβλέπει, ήτοι 537,39€ και 104,24€ αντίστοιχα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή,

θεμιπώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./27.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./29.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016

Κύριος Φόρος	1.074,78€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	537,39€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.612,17€

Υπ' αριθ./29.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017

Κύριος Φόρος	208,47€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	104,24€
Σύνολο φόρου για καταβολή	312,71€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 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

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.