



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13-12-2023

Αριθμός απόφασης:ε1230

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **27-07-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, αρ., ΤΚ, κατά της αριθμ. /**26-06-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/

επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

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

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 27-07-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

➤ Με την με αριθμό /26-06-2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 12.842,55€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.421,28€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.568,51€, ήτοι συνολικό ποσό 21.832,34€, διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για το έτος 2017, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 20.175,00€ πλέον ΦΠΑ 4.842,00€, εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ: και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 8.364,00€ πλέον ΦΠΑ 2.007,36€, εκδόσεως της επιχείρησης του με ΑΦΜ:, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του Ν 4987/2022,.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται επί της από 26/06/2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. /08-11-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το δελτίο πληροφοριών με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/02-11-2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και το δελτίο πληροφοριών με αριθμό πρωτ.ΕΜΠ/ΕΞ 2023/30-03-2023 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Βάσει των παραπάνω εγγράφων διαπιστώθηκε ότι:

1)Η επιχείρηση «..... του με ΑΦΜ:, χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων),», ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και στις χρήσεις 2016 και 2017 έλαβε και εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων από και προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις.

2)Η επιχείρηση «..... του με ΑΦΜ:, χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων,», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής.

Ο έλεγχος διαπίστωσε τη λήψη και καταχώρηση σε λογαριασμούς εξόδων στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα, φορολογικών στοιχείων που λήφθηκαν από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, κατά

παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 14, 23, 24 και 25 του Ν 4987/2022, ως κάτωθι:

α/α	Αριθμός	Ημερομηνία έκδοσης	Στοιχεία Εκδότη	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	487	28-02-2017	 ΤΟΥ ΑΦΜ:	7.261,00	1.742,64	9.003,64
2	532	03-03-2017	 ΤΟΥ ΑΦΜ:	375,00	90,00	465,00
3	561	06-03-2017	 ΤΟΥ ΑΦΜ:	11.093,00	2.662,32	13.755,32
4	743	20-03-2017	 ΤΟΥ ΑΦΜ:	1.062,00	254,88	1.316,88
5	789	24-03-2017	 ΤΟΥ ΑΦΜ:	384,00	92,16	476,16
Συνολική αξία φορολογικών στοιχείων έκδοσης				20.175,00	4.842,00	25.017,00
1	504	22-11-2017	 ΑΦΜ:	8.364,00	2.007,36	10.371,36
Συνολική αξία φορολογικών στοιχείων έκδοσης				8.364,00	2.007,36	10.371,36
Σύνολο φορολογικού έτους 2017				28.539,00	6.849,36	35.388,36

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

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

2.Α) Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης – ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων- φέρει η Διοίκηση.

Β) Ένα ζωτικής σημασίας στοιχείο, το οποίο συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να χαρακτηριστεί ως εικονική μια συναλλαγή είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση αποδοχής εικονικών τιμολογίων. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συναλλάχθηκε καλόπιστα με τους εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

3. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας

4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα

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

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε

το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

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

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4987/2022 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

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

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

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

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές 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 αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση**, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 ορίζεται ότι «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

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. ...

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

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 άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με ΑΦΜ:, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στο αρ. πρωτ. ΕΜΠ/02-11-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των

φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ: στην ελεγχόμενη περίοδο, είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθώς:

- Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται κατά τα φαινόμενα και μόνο να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.
- Το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων στην ημεδαπή και το σύνολο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολο τους.
- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αφορούν αγορές εμπορευμάτων από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία. Ο ελεγχόμενος εμφανίζεται να προμηθεύτηκε εμπορεύματα από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση (σύμφωνα με την απάντηση στην διοικητική συνδρομή προς τις αρχές της Ουγγαρίας). Και μάλιστα εμφανίζεται να προμηθεύτηκε εμπορεύματα πριν καν η εν λόγω επιχείρηση προβεί σε έναρξη εργασιών. Επίσης προμηθεύτηκε εμπορεύματα και από άλλες τέσσερις ουγγρικές επιχειρήσεις που από τον διεξαχθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλες οι αγορές αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.
- Σχετικά με τις αγορές από την ημεδαπή, αυτές αφορούν στο σύνολο τους αγορές από τις υπόλοιπες έξι επιχειρήσεις του κυκλώματος την με Α.Φ.Μ, την με Α.Φ.Μ, την με Α.Φ.Μ, την με Α.Φ.Μ, την με Α.Φ.Μ και την με Α.Φ.Μ, που απο τον έλεγχο της Υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και έδρασαν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο με την ελεγχόμενη.
- Τέλος η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες.
- Πέραν της ανυπαρξίας αγορών η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει τόσο από τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης τους όσο και από τον τρόπο καταχώρησης τους στα βιβλία του ελεγχόμενου.
- Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.
- Η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιοσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.
- Η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να έχει την έδρα της στην οδό στην Πρόκειται για έναν ενιαίο χώρο εμβαδού 50 τ.μ με w.c. Η ελεγχόμενη οντότητα πέραν της δηλωθείσας έδρας της, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα. Και από την έρευνα του ελέγχου δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο η αποθήκευση τους σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων. Ο χώρος αυτός δεν ήταν ικανός να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, τη σωστή τοποθέτηση τους προς προβολή αυτών και τη μεταπώληση τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία της.

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος είναι απαραίτητος για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της. Χαρακτηριστικά αναφέρουμε ότι από τον έλεγχο των δαπανών της δεν διαπιστώθηκε η αγορά κάποιου παγίου, πλην μιας κούκλας.
- Ούγγρος υπήκοος που δραστηριοποιείται για πρώτη φορά στην Ελλάδα, δεν ομιλεί την ελληνική γλώσσα, ούτε την κινέζικη όπως προέκυψε από την κατάθεση του, πραγματοποιεί έναρξη εργασιών στις 7-12-2016 και από τις 9-12-2016 έως 30-12-2016 αποκτά άμεσα πελατολόγιο και προμηθεύει ημεδαπές επιχειρήσεις σε διάφορες πόλεις της Ελλάδος, Θεσσαλονίκη, Αλεξανδρούπολη, Σέρρες, Λάρισα, Αθήνα, Δράμα, Καβάλα, Κατερίνη, Κομοτηνή, Ορεστιάδα, Χαλκιδική, Πτολεμαΐδα, Κιλκίς, Καστοριά, Καρδίτσα, Έδεσσα, Νάουσα και Τρίκαλα και αλλοδαπές επιχειρήσεις στην Βουλγαρία και Κύπρο.

Επειδή, επιπλέον η εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του με ΑΦΜ:, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στο αρ. πρωτ. ΕΜΠ/ ΕΞ 2023/30-03-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και στην Έκθεση Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση διαπιστώθηκε ότι χίλια εκατόν πενήντα πέντε (1.155) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση της του με Α.Φ.Μ: στην ελεγχόμενη περίοδο, είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθώς:

- Η εκδότρια επιχείρηση, με έναρξη εργασιών την 07-04-2017, δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού στην οποία δεν υφίσταται από ενάρξεως διότι από τον επιτόπιο έλεγχο **διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργήσε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της**. Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου κ. στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, χρήσης 2015, δηλώνει (με το έντυπο Ε2) το ακίνητο επί της οδού ως δωρεάν παραχωρούμενη κατοικία στον κ. από 5-4-2015. Στις επόμενες χρήσεις από 2016 έως 2018 δεν δηλώνεται εισόδημα από το συγκεκριμένο ακίνητο, αλλά ούτε και ως δωρεάν παραχωρούμενο
- Δεν απασχόλησε ποτέ κανέναν εργαζόμενο όπως προκύπτει, τόσο από το σύστημα ELENXIS (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ. Υ.), όσο και από τα αρχεία του **ΣΕΠΕ** που με το **υπ'αριθ.πρωτ. /29-5-2020** έγγραφο του (αρ. πρωτ. εισερχομένων εγγράφων ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ/11-6-2020) ενημέρωσε την ΥΕΔΔΕ ότι η φορολογούμενη **του ΑΦΜ** δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ.
- Από έλεγχο των απαντητικών εγγράφων με αριθ. πρωτοκόλλου /6300/10-12-2019 έγγραφο της τράπεζας **ΠΕΙΡΑΙΩΣ** που έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένων εγγράφων /16-12-2019 από την ΥΕΔΔΕ, της τράπεζας **EUROBANK** με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου

- /19-11-2019 έγγραφο της, που έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένων εγγράφων/22-11-2019 από την ΥΕΔΔΕ, διαπιστώθηκε ότι **το σύνολο των συναλλαγών είναι ανύπαρκτες.**
- Οι αγορές δεν καλύπτουν τις πωλήσεις στις ελεγχόμενες χρήσεις.
 - Στη χρήση 2017 η βασική της προμηθεύτρια, **ΕΝΔΥΜΑΤΑ ΔΙΠΛΗ ΛΩΡΙΔΑ ΜΟΝ. ΙΚΕ**, συγκεντρώνει ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας. Η εν λόγω επιχείρηση από την οποία εμφανίζεται να αγοράζει εμπορεύματα, αναφέρεται στο Πληροφοριακό Δελτίο της ΕΛΥΤ Θεσ/νίκης, ως ύποπτη τέλεσης φορολογικών παραβάσεων και συγκεκριμένα ως πιθανή εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και εμφανίζει παρεμφερή εικόνα με την ελεγχόμενη (δεν έχει αγορές κ.τ.λ.). Όπως διαπιστώθηκε έχει ανασταλεί η χρήση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. της, διότι έχει καταστεί μη έγκυρος, λόγω του ότι έχει κριθεί «εξαφανισμένος έμπορος» σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1200/2.9.2015 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1088/2017.
 - Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων της δεν προκύπτουν αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε, ήτοι:
 - για τη χρήση 2017 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 1.228.357,85€ πλέον Φ.Π.Α. 294.805,69€ με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας 107.405,11€ πλέον Φ.Π.Α. 25.773,32€.
 - για τη χρήση 2018 πραγματοποίησε πωλήσεις αξίας 197.569,25€ πλέον Φ.Π.Α. 47.329,00€ με αντίστοιχες αγορές - δαπάνες αξίας **6.327,32€** πλέον Φ.Π.Α. **366,56€**.
 - Η επιχείρηση ουδέποτε πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
 - Η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις κρινόμενες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στις λήπτριες επιχειρήσεις και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές
 - Από όλα τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι η επιχείρηση δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή, τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό, δηλαδή πρόκειται για έμπορο χωρίς δομή πραγματικής εμπορικής οντότητας.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτές, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ, και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν

συναλλακτικώς ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχουν τις ανάλογες υπηρεσίες και να μπορούν να διαθέτουν τα συγκεκριμένα είδη και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές.

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

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

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, όπως αυτά περιγράφηκαν ανωτέρω, που έλαβε ο προσφεύγων και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία, από τους με ΑΦΜ:..... και με ΑΦΜ:....., ορθά κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και συνεπώς δεν επιτρέπεται η έκπτωσή τους (ως αγορές) για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, ήτοι δεν πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22 του Ν 4172/2013..

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

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, (όπως παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων, κλπ.), συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία ήταν πραγματικές. Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι Εκθέσεις Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και Αθηνών, οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και η από 26/06/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και

πληρότητα, 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, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

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, Alkasi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

Πέραν τούτου, η κρινόμενη προσφυγή αφορά σε διοικητική κύρωση. Ως εκ τούτου το τεκμήριο της αθωότητας αλυσιτελώς προβάλλεται, αφού τέτοιο ζήτημα μπορεί να τεθεί μόνο σε παράβαση ποινικής φύσεως.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του Ν 4172/2013, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **27-07-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Η με αριθμό / 26-06-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσ/νίκης	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---	------------------	-----------------------------------

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	21.832,34€	21.832,34€
----------------------------	------------	------------

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.