



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 12-02-2024

Αριθμός απόφασης: 282

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΑ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., ιδιοκτήτρια ατομικής επιχείρησης, με έδρα στη επί της οδού, κατά: της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτος 2017, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτος 2017, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **1.297,76 ΕΥΡΩ** (865,17 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος πλέον 432,59 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης της εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 798,40 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 191,62 ΕΥΡΩ. Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων προστέθηκε στα καθαρά κέρδη χρήσης της επιχείρησης, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθούν σε 3.932,81 ΕΥΡΩ.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. Δελτίο πληροφοριών της, με το οποίο η προαναφερόμενη υπηρεσία ενημέρωσε το ότι μετά από έλεγχο διενεργήθηκε στην οντότητα – **Α.Φ.Μ.**, διαπιστώθηκε πως εξέδωσε κατά την χρήση 2017 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση της, με **Α.Φ.Μ.**, ελεγκτικής αρμοδιότητας Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης της τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως – Α.Φ.Μ.:

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής	No	-2017	398,40	95,62
2	Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής	No ...	-2017	400,00	96,00
		ΣΥΝΟΛΟ		798,40	191,62

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αφορούν ρούχα

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας - Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, η αιτιολογία έκδοσης της πράξης είναι πλημμελής και ουσιαστικά η έκδοση της πράξης αστήρικτη. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους της, ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου, όπου άλλωστε δεν είχε κανένα λόγο να προβεί σε οιαδήποτε παράνομη πράξη
2. Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων φέρει η Διοίκηση. Ένα ζωτικής σημασίας στοιχείο το οποίο συνιστά απαραίτητη προϋπόθεση, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως εικονική μία συναλλαγή είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής. Ήτοι πρόθεση αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.
3. Παράβαση τεκμήριου αθωότητας
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
5. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία χωρίς να λάβει έκθεση κατάσχεσης ή απόδειξη παραλαβής με αποτέλεσμα να της προξηνηθεί ανεπανόρθωτη βλάβη, καθώς δεν έλαβε γνώση των διαπιστωθεισών παραβάσεων, προκειμένου να είναι σε θέση να αμυνθεί κατά αυτών.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

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 στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το

ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

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

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

Επειδή, στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος **1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των**

χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη 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 εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση

να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

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

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

Επειδή, 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, 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 εμπεριστατωμένα 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

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

Επειδή, 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 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 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 (παραβάση 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως: α) στη σχετική από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της, με ελεγχόμενο τον εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο του, β) στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων & Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Ν.4308/2014 & Ν.4987/2022, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, του και γ) στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, του

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους για τους ακόλουθους λόγους:

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε τη δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.

Συγκεκριμένα από σχετική έρευνα-έλεγχο που διενεργήθηκε από την διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α. Ουδέποτε η εκδότρια επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.

β. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η έδρα της ελεγχόμενης δεν λειτούργησε ποτέ. Η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζεται να έχει την έδρα της στην οδό στην Πρόκειται για ένα ενιαίο χώρο εμβαδού τ.μ με w.c.. Ο χώρος αυτός δεν ήταν ικανός να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, την σωστή τοποθέτηση τους προς προβολή αυτών και την μεταπώληση τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία της. Οι ιδιοκτήτες των παρακείμενων καταστημάτων ενημέρωσαν την ότι ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε μαγαζί με αντικείμενο ενδυμάτων και υποδημάτων στο εν λόγω κατάστημα.

Το γεγονός ότι η έδρα της εκδότριας επιχείρησης δεν λειτούργησε ποτέ επιβεβαιώνεται και από την Ειδική Έκθεση Αυτοψίας που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ στην οποία επισυνάπτεται η από ...-2017 Υπεύθυνη Δήλωση του, στην οποία δηλώνει αυτολεξεί τα εξής: «Η αποστολή του εμπορεύματος θα γίνεται απευθείας από τον προμηθευτή στον πελάτη και μόνο η τιμολόγηση στον τόπο. Στον χώρο θα υπάρχουν κάποια δείγματα». Από κανένα στοιχείο της έρευνας της και της επεξεργασίας των κατασχεθέντων δεν προέκυψε η απευθείας μεταφορά των εμπορευμάτων από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις προς τις λήπτριες της εκδότριας επιχείρησης. Άλλωστε όλες οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις του, από τους διεξαχθέντες ελέγχους της διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες.

Η εκδότρια επιχείρηση πέραν της δηλωθείσας έδρας της, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα και από την έρευνα-έλεγχο 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.

γ. Η εκδότρια επιχείρηση 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 αναφέρεται ότι ουδεμία δαπάνη δεν διαπιστώθηκε για αγορά πάγιου εξοπλισμού.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. 1634/94 απόφαση του ΣΤΕ στην οποία αναφέρονται τα εξής: «Το γεγονός ότι η εταιρία και η επιχείρηση που εξέδωσε το τιμολόγιο είναι εικονική (δεν έχει πραγματική υπόσταση), αρκεί κατ' αρχήν για την απόδειξη και της εικονικότητας του φερόμενου ως εκδοθέντος από την εταιρία αυτή τιμολογίου..».

Επειδή, ουδέποτε η εκδότρια επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται κατά τα φαινόμενα και μόνο να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις.

Από τον διεξαχθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων της εκδότριας επιχείρησης αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους καθώς, πρόκειται για αγορές από τέσσερις επιχειρήσεις κυκλώματος, που από τον έλεγχο της διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και έδρασαν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο με την εκδότρια επιχείρηση. Επιπρόσθετα, η εκδότρια επιχείρηση δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, πέραν της ανυπαρξίας των 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 της εκδότριας επιχείρησης όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 4.3 της έκθεσης ελέγχου της που αφορά τις πωλήσεις της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, δεν υπάρχει καμία συνάρτηση μεταξύ της ποσότητας των αγορασθέντων και των πωληθέντων ειδών. Επίσης πωλούνται είδη για τα οποία δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αγορά τους, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 4.3 της έκθεσης ελέγχου της που αφορά τις πωλήσεις της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, από τον διεξαχθέντα έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση διαπιστώθηκε η έκδοση Δ.Α.-Τ. με την ίδια αρίθμηση και την ίδια ημερομηνία, γεγονός που σημαίνει ότι χρησιμοποιήθηκαν διπλά μπλοκ Δ.Α.-Τ.. προκειμένου να καλυφθούν οι ανάγκες των ληπτριών επιχειρήσεων.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της οχήματα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή, ο ιδιοκτήτης της εκδότριας επιχείρησης είναι Ούγγρος υπήκοος που δραστηριοποιούνταν για πρώτη φορά στην Ελλάδα, δεν ομιλεί την ελληνική γλώσσα, ούτε την κινέζικη, όπως προέκυψε από την κατάθεση του, πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις ...-2017 και στις ...-2017 πραγματοποίησε την πρώτη του αγορά από την επιχείρηση του κυκλώματος με έδρα την Αγόρασε από την εν λόγω επιχείρηση τεμάχια ενδύματα με ώρα έναρξης της αποστολής του εκδοθέντος στοιχείου ώρα το απόγευμα. Και την ίδια μέρα προλαβαίνει να προβεί και στην πρώτη πώληση εμπορευμάτων. Αποκτά άμεσα πελατολόγιο και προμηθεύει ημεδαπές επιχειρήσεις σε διάφορες πόλεις της Ελλάδος, και αλλοδαπή επιχείρηση στην

Επειδή, επιδόθηκε η υπ' αρ. πρόσκληση στον ιδιοκτήτη της εκδότριας επιχείρησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και προσκόμισε τα βιβλία και μέρος των στοιχείων ο με Α.Φ.Μ, μαζί με τα ζητηθέντα από την ατομική του επιχείρηση, δηλώνοντας πληρεξούσιος του ιδιοκτήτη της εκδότριας επιχείρησης και κατασχέθηκαν τα βιβλία και στοιχεία στα χέρια του.

Επειδή, από τους διεξαχθέντες ελέγχους της διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων είναι και η εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλε περιοδική δήλωση Φ.ΠΑ 1^{ου} τριμήνου του 2017 όπου οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια ποσά, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων. Επίσης η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνών και του 2017.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, από την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού που τηρεί η εκδότρια επιχείρηση στην στη χρήση 2017 προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:

- ✓ Η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του στη λειτουργία της εκδότριας επιχείρησης.
- ✓ Η προχειρότητα με την οποία πραγματοποιούνται οι φερόμενες εξοφλήσεις των συναλλαγών μέσω τραπεζής.
- ✓ Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού προέκυψε ότι κατατίθενται χρηματικά ποσά από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η εξόφληση των υποτιθέμενων συναλλαγών μεταξύ των εικονικών επιχειρήσεων του κυκλώματος και τέλος να υπάρχει η δυνατότητα των επιχειρήσεων του κυκλώματος να εξοφλούν τις υποτιθέμενες αγορές τους και συγκεκριμένα τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους, μέσω του τραπεζικού συστήματος.
- ✓ Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των επιχειρήσεων του κυκλώματος μεταξύ των οποίων είναι και η εκδότρια επιχείρηση προκύπτει ότι λειτουργούσαν όλες με πανομοιότυπο τρόπο.

Επειδή, τα εκδοθέντα στοιχεία φέρουν διάφορους γραφικούς χαρακτήρες, γεγονός που δεν δικαιολογείται χωρίς την ύπαρξη υπαλλήλων.

Επειδή, από το γεγονός ότι πλειάδα επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από μία έως και τέσσερις άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα, όπως προέκυψε από τους παράλληλους ελέγχους που διεξάγονται απ' την

Επειδή, από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύεται και στοιχειοθετείται πλήρως η διαπίστωση του ελέγχου ότι το σύνολο των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, που ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία της ατομικής της επιχείρησης η προσφεύγουσα, είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

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 αθώον 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, 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, 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. Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη είναι αποτέλεσμα ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο αναφορικά με την πραγματοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή, η ερμηνευτική εκδοχή του τεκμηρίου της αθωότητας που προκρίνεται στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με την οποία η διοίκηση στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής οφείλει να απέχει από τον καταλογισμό του οφειλόμενου φόρου μέχρι την καταδίκη του ελεγχόμενου από το ποινικό δικαστήριο δεν έχει κανένα νομικό έρεισμα στις συναφείς νομοθετικές διατάξεις, τη σχετική Νομολογία των Εθνικών Δικαστηρίων, του Δ.Ε.Ε. και του Ε.Δ.Δ.Α. καθώς και τη Θεωρία.

Επειδή, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να

περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, 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 των Ν 4174/2013 και 4337/2015, 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).

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του

οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε σε ηλεκτρονική μορφή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος και μερικά αντίγραφα αυτών, σύμφωνα με τη δυνατότητα που του δίνει το άρθρο 24 του Κ.Φ.Δ. και δεν προχώρησε σε κατάσχεση των πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων, ώστε να έχει υποχρέωση να συντάξει έκθεση κατάσχεσης, ούτε απομάκρυνε αυτά από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης προκειμένου να έχει υποχρέωση να συντάξει απόδειξη παραλαβής. Βάσει των ανωτέρω, δεν υπάρχει ουδεμία παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Πέραν τούτων τηρήθηκαν όλες οι διαδικασίες του ελέγχου. Μετά την έκδοση εντολής ελέγχου ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο έγγραφο με το οποίο την ενημέρωνε για τη διενέργεια του ελέγχου και τη δυνατότητα της να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ. αριθ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς Εισοδήματος και Φ.Π.Α., χρήσης 2017, μέσω ηλεκτρονικής κοινοποίησης. Η προσφεύγουσα έλαβε γνώση αυτών και απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εντός της οριζόμενης προθεσμίας το υπ. αριθ. πρωτ. Υπόμνημα, με το οποίο υπέβαλε τις απόψεις της. Στη συνέχεια συντάχθηκαν οι σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου και οι οριστικές πράξεις. Κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως, μεταξύ άλλων, την υπό εξέταση ενδικοφανή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	6.285,35	6.285,35	6.285,35	
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	0,23	3.933,04	3.933,04	3.932,81
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	534,32	1.399,49	1.399,49	865,17
Προκαταβολή φόρου	1.382,76	1.382,76	1.382,76	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		432,59	432,59	432,59
Τέλος Επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	3.167,08	4.464,84	4.464,84	1.297,76

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

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.