



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2024

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

Αριθμός απόφασης: 1451

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 26.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. .... /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-

31/12/2017 και των ...../19.12.2023 και ...../19.12.2023 πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... 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 υπ' αριθ. ..../19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή για τον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ποσού 36,62€ ενός (1) ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το συναλλαγή καθαρής αξίας 152,60€, εκδόσεως του ..... με Α.Φ.Μ. ...., καθώς είχε προηγηθεί έλεγχος (σχετ. η υπ' αρ. ..../25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01-01-31/12/2017 με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 18.807,00€ πλέον προστίμου αρ. 58<sup>Α</sup> του ν. 4987/2022 ποσού 9.403,51, ήτοι σύνολο φόρου προς καταβολή ποσού 28.210,51€) κατά τον οποίο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. το σύνολο των φορολογητέων εισροών (αγορών εμπορευμάτων και δαπανών).

Με την υπ' αριθ. ..../19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4987/2022 ποσού 100,00€, λόγω μη ηλεκτρονικής υποβολής κατάστασης φορολογικών στοιχείων εξόδων (Μ.Υ.Φ.) α' τριμήνου του έτους 2017 για το ληφθέν υπ' αρ. ..../06-02-2017 ΔΑ-Τ εκδόσεως ..... ΑΦΜ .....

Με την υπ' αριθ. ..../19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ', παρ. 2 περ. γ' και §3 του ν. 4987/2022 ποσού 500,00€ (λόγω υποτροπής), λόγω μη ανταπόκρισης στην με αριθμό πρωτοκόλλου ...../10.04.2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του ίδιου νόμου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 19.12.2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων ν. 4987/2022 και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ..../05-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθ.

πρωτ. ΕΜΠ...../28.03.2023 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. ....../03.04.2023), με συνημμένη την από 10.03.2023 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π., σύμφωνα με την οποία ο ....., Α.Φ.Μ. .... εξέδωσε το έτος 2017 τετρακόσια είκοσι έξι (426) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 623.437,44€ πλέον Φ.Π.Α. 149.079,14€ και μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων.

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

1. Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου ως προς το συμπέρασμά της ότι έχει τελέσει την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
3. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Καλή πίστη του ως λήπτη των φορολογικών στοιχείων. Ανυπαρξία δόλου.
4. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας-Ανυπαρξία δόλου.

#### **Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 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 εταιρία, 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**, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ίδιου 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 3 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**, με το 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «2. 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 εμπειριστατωμένα 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**, 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, ερειδόμενη 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 πρώτο. Και τούτο, 4διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση,

τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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**, 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**, 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**, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου και η επίπτωσή του στην εκκαθάριση του Φ.Π.Α. ως προς το ζήτημα αυτό αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη ..... με Α.Φ.Μ. ...., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων τα εξής:

➤ Φέρεται να είχε την έδρα του στην οδό ..... στην Θεσσαλονίκη σε ενιαίο χώρο εμβαδού 24,02 τ.μ. μη ικανό να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, την σωστή τοποθέτηση προς προβολή αυτών και την μεταπώλησή τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία του, και πέραν αυτής, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις – υποκαταστήματα. Ωστόσο και η έδρα του δεν λειτούργησε ποτέ, όπως επιβεβαιώνεται τόσο από τους ιδιοκτήτες των παρακείμενων καταστημάτων όσο και από την ειδική έκθεση αυτοψίας που συνέταξε η Η' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 16.01.2017 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».

➤ 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 του. Δεν είχε στην κατοχή του οχήματα.

➤ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

➤ Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις. Απ' τον διεξαχθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους καθώς πρόκειται για αγορές από τέσσερις επιχειρήσεις κυκλώματος, (..... με Α.Φ.Μ ....., ..... με Α.Φ.Μ ....., ..... με Α.Φ.Μ ....., ..... με Α.Φ.Μ ..... και ..... με Α.Φ.Μ .....), που διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και έδρασαν ακριβώς με τον ίδιο

τρόπο. Περαιτέρω, δεν πραγματοποιήσε εισαγωγές από τρίτες χώρες, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

➤ Διαπιστώθηκε η δράση κυκλώματος με τις κάτωθι εικονικές επιχειρήσεις:

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Έδρα	Αντικείμενο Δραστηριότητας	Ημερομηνία έναρξης
..... ΤΟΥ.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	31-10-2016
..... ..... ΤΟΥ .....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
..... ΤΟΥ.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
..... ΤΟΥ.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	7-12-2016
..... ..... ΤΟΥ .....	.....	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	..... ΠΕΡΑΙΑ Ν. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	13-1-2017
..... ..... ..... ΤΟΥ .....	.....	Η' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	16-1-2017
..... ..... ΤΟΥ .....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΕΥΡΟΣΜΟΣ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	17-1-2017

Από την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού που τηρεί στην Εθνική Τράπεζα στο έτος 2017 προέκυψε η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του ..... στην λειτουργία του καθώς και ότι κατατίθεντο χρηματικά ποσά από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η εξόφληση των υποτιθέμενων συναλλαγών.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 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 της υπό κρίση συναλλαγής και την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, ως αποτέλεσμα μη προκύψαντος κυρίου φόρου και κατ'επέκταση προστίμου του αρ. 58<sup>Α</sup> παρ. 2 ν. 4987/2022 επ' αυτού, ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας προβάλλεται αλυσιτελώς.

## Ως προς τον τέταρτο 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).

**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**, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016), 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**, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016 . Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7<sup>ου</sup> Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7.2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο.

Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...»

**Επειδή**, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει η έκδοση αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου για τον προσφεύγοντα, ενώ η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α. αφορά σε διοικητική κύρωση και όχι σε ποινική, όπου θα ετίθετο ζήτημα τεκμηρίου της αθωότητας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, με την αρ. ..../16.02.2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας διενεργήθηκε προηγούμενος έλεγχος προς αξιοποίηση του .....ΕΜΠ/10.02.2023 Δελτίου Πληροφοριών του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων ήταν λήπτης κατά το φορολογικό έτος 2017 δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. .... Συντάχθηκε η από 25.10.2023 έκθεση Φ.Π.Α. και επιβλήθηκε με την υπ' αρ. ..../25.10.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 18.807,00€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 9.403,51€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 28.210,51€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. του συνόλου των φορολογητέων εισροών (αγορών εμπορευμάτων και δαπανών) που συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., λόγω μη προσκόμισης στοιχείων αγορών-εξόδων.

**Επειδή**, στις 26.03.2024 εκδόθηκε η υπ' αρ. .... απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία απέρριψε την υπ' αρ. ..../27.11.2023 ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ' αρ. ..../25.10.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

**Επειδή**, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται σχετικά με τις υπ' αρ. ..../19-12-2023 και ..../19-12-2023 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4987/2022.

**Επειδή**, στο ενδεχόμενο τροποποίησης από τα διοικητικά δικαστήρια της αρ. ..../24 απόφασής μας, ως προς την αποδοχή του φόρου εισροών, λόγω μη προσκόμισης, του αριθ. τιμολογίου του ..... με Α.Φ.Μ. ...., ο φόρος αυτού (Φ.Π.Α.) θα πρέπει να αφαιρεθεί από το φόρο εισροών που εκπίπτει, κατά το σκεπτικό της παρούσας.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ..../26.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... ΑΦΜ .....



**Υπ' αριθ. ..../19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017**

Είδος φόρου	Ποσό υπ'αρ. ..../2023 πράξης	Ποσό υπ'αρ. ...../2023 πράξης
Κύριος φόρος	18.807,00€	18.807,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> Ν. 4987/2022	9.403,51€	9.403,51€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>28.210,51€</b>	<b>28.210,51€</b>

**Υπ' αριθ. ..../19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2017**

Πρόστιμο αρ. 54 §1 περ. α', §2 περ. α' του ν. 4987/22	100,00€
---	---------

**Υπ' αριθ. ..../19.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023**

Πρόστιμο αρ. 54 §1 περ. δ', §2 περ. γ και §3 του ν. 4987/22.	500,00€
--	---------

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.