



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-05-2024
Αριθμός απόφασης: 1475

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aade.gr

Url: www.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 ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 29-01-2024 και με αριθμό πρωτ.....ενδικοφανή προσφυγήμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του ΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 2.866,50€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^α Ν.4987/2022 ύψους 1.433,25€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 4.299,75€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 27-12-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ Ν.2859/2000 του ΕΛ.ΚΕ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./01-12-2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ./17-10-2023 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο διαβιβάστηκαν στο ΕΛ.ΚΕ.: α) η από 29-05-2023 έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την οντότητα «.....», με ΑΦΜ και β) η από 30-12-2022 έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την οντότητα «.....», ΑΦΜ, για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι είναι επιχειρήσεις συναλλακτικά ανύπαρκτες που δεν απέκτησαν ποτέ πραγματική υπόσταση και δεν είχαν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν οποιαδήποτε συναλλαγή, εξέδωσαν δε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς τον προσφεύγοντα, ο οποίος, έλαβε το έτος 2017 : α)δώδεκα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.783,80€ πλέον ΦΠΑ 1.148,11€ από την οντότητα «.....», με ΑΦΜ και β)δέκα οκτώ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.159,90€ πλέον ΦΠΑ 1.718,39€ από την οντότητα «.....», ΑΦΜ

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ., με το με αρ. πρ./24-11-2023 αίτημα του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, ζήτησε τις τηρούμενες μηνιαίες καταστάσεις, τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, καθώς και τις σχετικές φορολογικές δηλώσεις. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε αντίγραφα των τιμολογίων και τις μηνιαίες καταστάσεις, στις οποίες έχουν καταχωρηθεί τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Κατόπιν, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 11.943,70€ πλέον ΦΠΑ 2.866,50€, για τα οποία δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000. Σχετικά, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ.πρ./27-12-2023 υπόμνημα με τις απόψεις του που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 28-12-2023, σύμφωνα με την από 28-12-2023 έκθεση επίδοσης του ΕΛ.ΚΕ.

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

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τις απόψεις που υπέβαλε με το με αρ. πρ./27-12-2023 υπόμνημα, γενικά, αναφέροντας ότι δεν γίνονται αποδεκτές, χωρίς να εκθέσει την άποψή της επί των ισχυρισμών του.

2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές και τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν νόμιμα. Μέρος των εμπορευμάτων βρίσκεται ακόμη και σήμερα στο κατάστημα του προσφεύγοντος. Εκπρόσωποι των επιχειρήσεων μετέβησαν στο κατάστημά του προτείνοντας συμφωνία για πώληση προϊόντων stock σε πολύ χαμηλές τιμές και τη μεταφορά αναλαμβάναν οι προμηθευτές. Η φορολογική αρχή έκρινε κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, ενώ βάσει κοινής λογικής και τζίρου επιχείρησης, δεν θα είχε κέρδος από τη λήψη των εικονικών στοιχείων. Στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν την επιχείρηση του προσφεύγοντος και η διοίκηση σε κανένα σημείο του ελέγχου δεν αναφέρει ποια είναι τα σχετικά τιμολόγια, ούτε την αξία αυτών. Δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης, ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Δεν γίνεται καμία αναφορά και περιγραφή του περιεχομένου των τιμολογίων, δεν εξετάστηκε αν οι εκδότριες είχαν τη δυνατότητα να παρέχουν τα πωληθέντα αγαθά και τι αυτά αφορούσαν, δεν διαπιστώθηκε αν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Η Διοίκηση μετακυλίζει ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον προσφεύγοντα. Ουδέποτε του κοινοποιήθηκε αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο να κληθεί να προσκομίσει τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από τις εν λόγω επιχειρήσεις και τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία.

3. Τελούσε σε καλή πίστη.

4. Στο σώμα της οριστικής πράξης αναγράφεται ως εντολή η υπ' αριθμ./01-12-2023 εντολή, ενώ στην έκθεση ελέγχου η υπ' αριθμ./31-10-2023 εντολή. Αντίστοιχα, στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν αναγράφονται το είδος του ελέγχου και στις προσωρινές πράξεις δεν αναγράφονται ο αριθμός του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

5. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας και της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».*

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Ν.4987/2022, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν.4987/2022 η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «.....**Άρθρο 28** Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.....»

Επειδή, περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος τουΕΛΚΕ κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./05-12-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με το οποίο

δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, αυτός δε ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρ./27-12-2023 υπόμνημά του, ασκώντας το δικαίωμα ακρόασής του πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην οικεία έκθεση ελέγχου, ρητά αναγράφεται ότι δεν γίνονται αποδεκτές οι απόψεις του προσφεύγοντος, καθώς «δεν προκύπτει κανένα νέο στοιχείο το οποίο θα μπορούσε να ανατρέψει τις διαπιστώσεις και τη κρίση του ελέγχου περί της εικονικότητας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων».

Επειδή, εξάλλου, ο προσφεύγων, στο με αρ. πρ./27-12-2023 υπόμνημά του, πέραν των ισχυρισμών του σχετικά με το ό,τι δεν ανταποκρίθηκε η φορολογική αρχή στο βάρος απόδειξης της παράβασης, δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό ουσίας ως προς το πόρισμα του ελέγχου και ειδικότερα δεν επικαλείται, ούτε προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ώστε ο έλεγχος να οφείλει να αιτιολογήσει ειδικά γιατί τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τους δεύτερο και τρίτο ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022:«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 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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 : «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική

πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 :«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.....»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία

αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, να 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, επιπλέον, 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). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.....»

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για τις εκδότριες οντότητες, όπως αποτυπώνονται στις εκθέσεις μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 29-05-2023 έκθεσης ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- 1) Δεν άσκησε ποτέ επιχειρηματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα.
- 2) Εμφανίζεται να προβαίνει σε πολύ μεγάλο ύψος χονδρικών πωλήσεων, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων Μ.Υ.Φ., χωρίς να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές και χωρίς να έχει την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών και χωρίς να διαθέτει μεταφορικά μέσα.
- 3) Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, από την έναρξή της.
- 4) Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν εμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος και δεν διαθέτει κανέναν τραπεζικό λογαριασμό σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα.
- 5) Δεν διαθέτει οικονομική και λογιστική οργάνωση, ανάλογη του πλήθους των οικονομικών συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από έναρξης, ενώ, για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020, έχει υποβάλει μόλις τρεις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όλες υποβληθείσες στις 26-10-2018. Επιπλέον, εμφανίζει πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος της και ουδέποτε προέβη σε ολική ή μερική εξόφληση αυτών, ούτε επεδίωξε τη ρύθμιση αυτών, πρακτική που δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.
- 6) Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Επιπλέον, σύμφωνα με το πόρισμα της από 30-12-2022 έκθεσης ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- 1) Δεν άσκησε ποτέ επιχειρηματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα.
- 2) Εμφανίζεται να προβαίνει σε υπέρογκες πωλήσεις, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων Μ.Υ.Φ., χωρίς να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, ενώ, επιπλέον, δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την Ουγγαρία, για τις οποίες πραγματοποιήθηκε αμοιβαία διοικητική συνδρομή και δεν επαληθεύτηκαν ως υπαρκτές συναλλαγές.
- 3) Δεν απασχόλησε προσωπικό, καθώς δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΜΥ, ούτε προκύπτει να μετέφερε ή να κατέθεσε χρήματα για πληρωμές μισθοδοσίας.

- 4) Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος και δεν διαθέτει τραπεζικούς λογαριασμούς.
- 5) Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα.
- 6) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, από έναρξης. Επιπλέον, ουδέποτε προέβη σε ολική ή μερική εξόφληση των επιβληθέντων προστίμων.
- 7) Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις «.....», ΑΦΜκαι «.....», ΑΦΜ, ήταν μεν, κατά την ελεγχόμενη χρήση, φορολογικά υπαρκτές, αλλά κατ'ουσίαν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές και δεν απέκτησαν ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενες να πραγματοποιήσουν οποιαδήποτε συναλλαγή, ώστε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν, είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ειδικότερα, πρόκειται για επαγγελματικά εξαφανισμένες επιχειρήσεις που δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, αλλά λειτουργούν με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, φέροντας τα κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των εικονικών επιχειρήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-12-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022, το ΕΛ.ΚΕ. κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρ./24-11-2023 αίτημα του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, με το οποίο ζήτησε τα τηρούμενα βιβλία φορολογικού έτους 2017, τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από τις ανωτέρω επιχειρήσεις και τις σχετικές φορολογικές δηλώσεις (εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές). Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και προσκόμισε αντίγραφα των τιμολογίων και τις μηνιαίες καταστάσεις, στις οποίες έχουν καταχωρηθεί, τα δε αντίγραφα των τιμολογίων, ως στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, είναι συνημμένα στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.4987/2022 που συντάχθηκε κατόπιν της ίδιας εντολής ελέγχου και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος και την προσβαλλόμενη πράξη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν κλήθηκε να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, καθώς παρέλαβε τα εμπορεύματα και εξόφλησε τα τιμολόγια, χωρίς οι ισχυρισμοί του να συνοδεύονται από κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Ειδικότερα, δεν κατονομάζει τα πρόσωπα που εμφανίστηκαν ως εκπρόσωποι των προμηθευτών, ούτε τη μεταφορική εταιρία που ανέλαβε τη μεταφορά των εμπορευμάτων, όπως επικαλείται. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των συναλλαγών με τις εκδότριες επιχειρήσεις, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία που αποδοθούν τα αποτελέσματα του

διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του κατά τη λήψη αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δικ., όπως η περ. β' προστέθηκε με το [άρθρο 20 παρ. 1](#) του ν. [3900/2010](#) (σκοπός του οποίου είναι, σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση, η οικονομία της δίκης και η αποφυγή παρελκυστικής επίκλησης τυπικών πλημμελειών με την ανάγκη ανάδειξης της αιτιώδους σχέσης τους με τη βλάβη) : «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν της υπ'αριθμ.01-12-2023 εντολής ελέγχου στα είδη φορολογίας «ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΦΠΑ, ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ», ενώ, εκ παραδρομής αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ η υπ'αριθμ./31-10-2023 εντολή που εκδόθηκε για τον έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Η εντολή με ημερομηνία έκδοσης 01-12-2023 φέρει τον ίδιο αριθμό «.....» και συμπληρωματικά τον αριθμό «1» για λόγους εσωτερικής διαδικασίας. Η εν λόγω παράλειψη δεν αποτελεί λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, στο σώμα της οποίας αναγράφεται η υπ'αριθμ./01-12-2023 εντολή ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, όλως επικουρικά, ο προσφεύγων επικαλείται την εκ παραδρομής αναγραφή στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της αρχικής εντολής/31-10-2023 αντί της εντολής/01-12-2023, χωρίς να επικαλείται και να αποδεικνύει τη βλάβη που τυχόν υπέστη από την εν λόγω αναγραφή, η οποία (βλάβη) πρέπει να είναι σαφής και συγκεκριμένη, να προκαλείται αυτή καθ' αυτή από την έλλειψη της συγκεκριμένης παράλειψης, μη δυνάμενη να αποκατασταθεί με τρόπο άλλον παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στο υπ'αριθμ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αποτυπώνονται οι ελεγκτικές διαπιστώσεις και οι παραβάσεις ανά είδος φορολογίας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν αναγράφεται στο εν λόγω Σημείωμα το είδος φορολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος και καταχρηστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί τυπικών παραλείψεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι και καταχρηστικά προβαλλόμενοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου

επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣΤΕ 3474/2011 ΟΛ., 990/2004 ΟΛ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε 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 και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

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, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική. 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. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΔΔ: *«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.

Επειδή, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ είναι αποτέλεσμα ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 29-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ./27-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ. /27-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	0,00€	4.299,75€	4.299,75€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.