



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, 16-09-2024

Αριθμός απόφασης: 1980

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024 Φ.Ε.Κ. 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 (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., ιδιοκτήτριας ατομικής επιχείρησης, με έδρα στην επί της**

οδού, κατά: της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **3.821,50 ΕΥΡΩ** (2.519,06 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 1.259,53 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας, πλέον 42,91 ΕΥΡΩ Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης της 38 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 15.162,80 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 3.639,02 ΕΥΡΩ. Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων μειώθηκε από το κόστος αγορών εμπορευμάτων χρήσης της επιχείρησης, με αποτέλεσμα το κόστος πωληθέντων να περιοριστεί από 70.298,40 ΕΥΡΩ σε 55.135,60 ΕΥΡΩ και τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθούν σε 13.905,51 ΕΥΡΩ.

Ιστορικό

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε η από/2023 «Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων» του, η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. με το υπ. αριθ. έγγραφο της. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου η, ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ. ότι οι οντότητες - Α.Φ.Μ. και - Α.Φ.Μ. εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και μεταξύ των ληπτών ήταν και η επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η

προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης της: α) **δεκαοκτώ (18)** εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας καθαρής αξίας 7.192,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 1.726,06 ΕΥΡΩ και β) **είκοσι (20)** εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας καθαρής αξίας 7.970,80 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 1.912,96 ΕΥΡΩ. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.) που έλαβε η προσφεύγουσα εκδόσεως - **Α.Φ.Μ.** και - **Α.Φ.Μ.** ήταν τα ακόλουθα:

.....

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4308/2014, περί ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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, παραβίαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ., 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 του.
2. Το βάρος της απόδειξης της φερόμενης ως παράβαση φέρει η Διοίκηση
3. Παραβίαση του τεκμήριου αθωότητας
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
5. Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό – καθαρό κι όχι το πλασματικό εισόδημα – Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

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 διαλαμβανόμενων 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 επιτηδευμάτος 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022 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/2023 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (πρώην Κ.Φ.Δ.) της με ελεγχόμενη την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, β) στη σχετική από/2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (πρώην Κ.Φ.Δ.) της με ελεγχόμενη την οντότητα «.....» - **Α.Φ.Μ.** και γ) στην από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ., στην οποία, μεταξύ των άλλων υιοθετούνται τα πορίσματα των δύο προαναφερόμενων εκθέσεων ελέγχου της Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα της από/2023 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (πρώην Κ.Φ.Δ.) της

..... με ελεγχόμενη την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση (δηλωθείσα διεύθυνση στην οποία φέρεται ότι άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα / 2) Ανεπαρκής υλικοτεχνική υποδομή - ανυπαρξία αγορών / 3) Μη υφιστάμενο απασχολούμενο προσωπικό / 4) Ανύπαρκτη εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων / 5) Ελλιπής - ανύπαρκτη οικονομική-λογιστική οργάνωση / 6) Μη ανταπόκριση σε αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Συμπερασματικά, η οντότητα - Α.Φ.Μ. τυγχάνει επαγγελματικά εξαφανισμένη και ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα ασχέτως εάν είχε κάνει έναρξη εργασιών, η οποία μόνο τύποις και νομιμοφανώς υφίσταται, χωρίς να έχει δραστηριότητα και πραγματική φορολογική προσωπικότητα και ως εκ τούτου τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικές στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, αλλά τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

Αντίστοιχα, σύμφωνα με το πόρισμα της από/2022 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της με ελεγχόμενη την οντότητα «.....» - **Α.Φ.Μ.**, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: Από επιτόπιο έλεγχο δεν προέκυψε να λειτουργεί η επιχείρηση αυτή στην διεύθυνση που δηλώθηκε / δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από ημερομηνία έναρξης της επιχείρησης / Η ελεγχόμενη οντότητα για το χρονικό διάστημα από-2017 έως και-2021 δεν φέρεται να πραγματοποιήσει εισαγωγές/εξαγωγές/στοιχεία διαμετακόμισης / δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 / υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων ΜΥΦ για το έτος 2017 τα δεδομένα των οποίων φέρουν αποκλίσεις με τις αντίστοιχες υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων των αντισυμβαλλομένων της, ενώ δεν υπέβαλλε για τα έτη 2018 και 2019 (αν και δηλώνεται για τα έτη αυτά ως εκδότης φορολογικών στοιχείων από αντισυμβαλλόμενες ως λήπτριες οντότητες) / δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών/εξόδων για όλα τα ελεγχόμενα έτη. Επί της ουσίας πραγματοποιεί υπέρογκες σε αξία πωλήσεις δίχως να εμφανίζεται να πραγματοποιεί αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων προς μεταπώληση / δεν προέβη στην εξόφληση (εν όλω ή εν μέρει) των επιβληθέντων προστίμων / δεν φέρεται να απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις, εφόσον δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ.. ενώ δεν προκύπτει να μετέφερε ή να κατέθεσε χρήματα για πληρωμές μισθοδοσίας σε τραπεζικούς λογαριασμούς υπαλλήλων που τυχόν απασχολούσε / κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία για μισθωμένα μεταφορικά μέσα ή άλλα συμφωνητικά προκειμένου να εκτελεί τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα τιμολόγια / δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της και

δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.

Συμπερασματικά, η ελεγχόμενη εκδότρια επιχείρηση εν τοις πράγμασι τυγχάνει επαγγελματικά εξαφανισμένη και ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχειρηματικώς οντότητα, ασχέτως εάν είχε κάνει έναρξη εργασιών, η οποία μόνο τύποις και νομιμοφανώς υφίσταται, χωρίς να έχει δραστηριότητα και πραγματική φορολογική προσωπικότητα, που δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις και λειτουργεί με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία εικονικών φορολογικών παραστατικών για την κάρπωση των αναλογούντων φόρων και ιδιαίτερα του Φ.Π.Α, από κοινού με τις λήπτριες οντότητες των παραστατικών αυτών.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του Ν.4308/2014, περί ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Όσον αφορά στη μεταφορά των εμπορευμάτων προς την έδρα της προσφεύγουσας, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στην έδρα της με μεταφορικό μέσο το οποίο ανήκει στο σύζυγό της (αριθμός κυκλοφορίας), μετά από φυσική παρουσία στο χώρο παραλαβής. Επισημαίνεται, ότι σε κανένα από τα επίμαχα παραστατικά δεν αναγράφεται αριθμός πινακίδας οχήματος μεταφοράς ή ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων, ούτε φέρουν υπογραφές για την έκδοση, την παράδοση καθώς και την παραλαβή των εμπορευμάτων. Επιπλέον, όπως φαίνεται από τις ημερομηνίες έκδοσης των παραστατικών συνδυαστικά και των δύο προμηθευτών, οι αγορές γίνονται κυρίως με μία ή δύο μέρες διαφορά για τους μήνες Ιούνιο, Αύγουστο και Σεπτέμβριο και ιδιαίτερα τον Δεκέμβριο παρατηρείται σχεδόν καθημερινή έκδοση τιμολογίων. Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της περ. 1 του άρθρου 11 σύμφωνα με τις οποίες **«Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών»** και τη χιλιομετρική απόσταση μεταξύ της έδρας της ελεγχόμενης, ήτοι, και των εδρών των εκδοτών, ήτοι, είναι πρακτικά ανέφικτο και ασύμφορο από άποψης κόστους να πηγαινοέρχεται σε σχεδόν καθημερινή βάση, το συγκεκριμένο όχημα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων από τις έδρες των προμηθευτών στην έδρα της προσφεύγουσας. Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν τη μετακίνηση του οχήματος από και η επιστροφή του, όπως αποδείξεις καυσίμων ή πληρωμής διοδίων, αλλά ούτε Δελτία Αποστολής που να συνδέονται με τα παραστατικά που φέρουν τίτλο «Τιμολόγιο».

- Δεν αναγράφεται τρόπος εξόφλησης επί των τιμολογίων. Επίσης, δεν προσκομίσθηκαν κανενός είδους αποδεικτικά ως προς τον τρόπο εξόφλησης (λ.χ. αποδείξεις εξόφλησης ή είσπραξης προκαταβολής, τραπεζικές καταθέσεις κ.τ.λ.), εκτός από την ανωτέρω Υπεύθυνη

δήλωση (άρθρου 8 ν. 1599/1986) της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την οποία τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλήθηκαν μετρητοίς.

- Είναι εμφανής ο κατακερματισμός των τιμολογίων σε καθαρές αξίες κάτω των 500,00€, καθώς η πλειοψηφία των αγορών, βάσει των ημερομηνιών έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, γίνονται με μία ή δύο μέρες διαφορά ή ακόμα και την ίδια μέρα με διαφορετικό παραστατικό, όπου εάν η αγορά αυτών καταγραφόταν σε ένα φορολογικό στοιχείο, η καθαρή αξία θα ξεπερνούσε τα 500.00€. Τα αναφερόμενα σε αυτήν την περίπτωση αποτελούν μία τακτική που ακολουθείται κατά κόρον στις περιπτώσεις εικονικών προκειμένου να μην καθίσταται υποχρεωτική η πληρωμή με τραπεζικό μέσο.

- Παρατηρείται ίδιος γραφικός χαρακτήρας καθώς και ίδιος τρόπος γραφής μεταξύ των επίμαχων τιμολογίων παρόλο που έχουν εκδοθεί από δύο διαφορετικούς εκδότες, γεγονός που αποτελεί χαρακτηριστικό γνώρισμα ενός καλά οργανωμένου κυκλώματος προσώπων (φυσικών και νομικών) που συστήνουν επιχειρήσεις με κύριο σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Προσεγγίζοντας τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των συγκεκριμένων συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι οι δραστηριότητες της προσφεύγουσας και των δύο εκδοτών των επίμαχων παραστατικών συνάδουν με το περιεχόμενο των αγαθών που αναγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια, ήτοι ενδύματα, βαλίτσες, κουρτίνες κ.α. Ωστόσο επί των Τιμολογίων, υπάρχει γενική περιγραφή των εμπορευμάτων, όπως παντελόνια, μπουφάν κλπ. Η συνήθης εμπορική πρακτική είναι η αναγραφή των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών, όπως κωδικός, νούμερο, χρώμα, σύνθεση κλπ, που προσδιορίζουν τα συγκεκριμένα πωληθέντα είδη και επηρεάζουν το ύψος της τιμής πώλησης τους. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των ελέγχων του, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στο κεφ. 2 του παρόντος, οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν είχαν αντίστοιχες αγορές, προκειμένου να προβούν σε πωλήσεις των εμπορευμάτων αυτών.

- Η λήψη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αποτελεί κίνητρο για την μειωμένη απόδοση φόρων εκ μέρους της οντότητας. Χαρακτηριστικό των εικονικών παραστατικών, είναι ότι αυτά εκδίδονται κυρίως τέλος του έτους, όπου οι οντότητες έχουν εικόνα των αποτελεσμάτων τους (κέρδη ή ζημιές) και άρα η λήψη εικονικών μπορεί να τα επηρεάσει, μειώνοντας τους φόρους προς απόδοση. Παρατηρείται, ότι είκοσι έξι (26) από τα τριάντα οχτώ (38) επίμαχα παραστατικά συνολικά έχουν εκδοθεί το μήνα Δεκέμβριο του 2018.

- Η προσφεύγουσα κατόπιν πρόσκλησης της φορολογικής αρχής δεν απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές, καθώς πέραν των λοιπών αναφερόμενων διαπιστώσεων του ελέγχου όσον αφορά στον τρόπο εξόφλησης και στη μεταφορά των εμπορευμάτων, δεν παρείχε καμία πληροφορία για το πως ήρθε σε επαφή με την κάθε συγκεκριμένη προμηθεύτρια επιχείρηση, π.χ. πως και ποιος τη συνέστησε, παρά μόνο ότι οι παραγγελίες γινόταν τηλεφωνικά. Επομένως, δεν απέδειξε ότι κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια

επιβεβαίωσης των αναγκαίων στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου εκδότη κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), εφαρμόζοντας τις κατάλληλες δικλίδες με σκοπό την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Επειδή η διαπίστωση της φορολογικής αρχής στηρίχθηκε όχι σε μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων, αλλά στη συνολική εικόνα της κάθε μίας εκδότριας εταιρίας, η οποία εν όψει της υλικοτεχνικής υποδομής, της έλλειψης προσωπικού και της συναλλακτικής συμπεριφοράς ως προς τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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

Επειδή, εν όσο ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδινύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερόμενου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣτΕ 406/2019, 336/2018 και πρβλ.ΣτΕ 1171, 1170, 1169/2012).

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι προδήλως αποσπασματικοί, αόριστοι και αβάσιμοι, και ως εκ τούτου καθίστανται ανεπίδεκτοι εκτιμήσεως και κρίσης.

Επειδή εκ των ανωτέρω καθώς και από την συνολική εκτίμηση των δεδομένων της υπόθεσης προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά τιμολόγια για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Ως προς 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 αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

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

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

Επειδή, αλυσιτελώς προβάλλεται ζήτημα τεκμήριου αθωότητας, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη αφορά διοικητική κύρωση (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου). Συνεπώς, δεν μπορεί να τεθεί προς εξέταση τέτοιο ζήτημα.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

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, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ

φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, εξάλλου όταν η ίδια φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, είναι σαφές ότι δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι τα όρια του προστίμου διατυπώνονται ευθέως στο νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, εν όψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει κατ' αρχήν δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει την διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογουμένου που υπέπεσε την παράβαση (ΣτΕ 1253/92, 3278/92, 2266/95, 3333/95) εκτός αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικράτειας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο γεγονός ότι οι κυρώσεις δεν έχουν χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογουμένου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από την φορολογική νομοθεσία.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή ο έλεγχος κατέληξε ορθώς και βάσιμα στο συμπέρασμα ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στοιχεία που εκδίδονται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Η παράβαση αυτή έχει άμεση επίπτωση στον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος δεδομένου ότι οι αγορές που βασίζονται σε εικονικά στοιχεία δεν αποτελούν εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες αφού δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή (αρ.22 ν.4172/2013), καθώς και των φορολογητέων εισροών στο Φ.Π.Α., αφού δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η αγορά να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσηκόν νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, η φορολογική αρχή οφείλει να προβεί σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος. Βάσει των ανωτέρω, ο φόρος εισοδήματος υπολογίστηκε ορθά επί του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματικές εκπιπόμενες δαπάνες, κατ' εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας.

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 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	2.500,00	13.950,27	13.950,27	11.450,27
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	1,46	2.520,52	2.520,52	2.519,06
Προκαταβολή ποσού	540,15	540,15	540,15	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		1.259,53	1.259,53	1.259,53
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		42,91	42,91	42,91
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	541,61	4.363,11	4.363,11	3.821,50

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

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

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.