



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 12-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2387

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 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: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **16.373,08 ΕΥΡΩ** (10.074,79 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 5.037,40 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας, πλέον 1.260,89 ΕΥΡΩ Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής της επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **36.650,00 ΕΥΡΩ** με αναλογούντα Φ.Π.Α. **8.796,00 ΕΥΡΩ**. Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, με αποτέλεσμα το κόστος πωληθέντων να περιοριστεί από 81.896,40 ΕΥΡΩ σε 45.246,40 ΕΥΡΩ και τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθούν σε 38.967,82 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **7.039,52 ΕΥΡΩ** (4.693,01 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 2.346,51 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής της τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας

20.300,00 ΕΥΡΩ με αναλογούντα **Φ.Π.Α. 4.872,00 ΕΥΡΩ**. Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, με αποτέλεσμα το κόστος πωληθέντων να περιοριστεί από **60.675,71 ΕΥΡΩ** σε **40.375,71 ΕΥΡΩ** και τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθούν σε **28.242,16 ΕΥΡΩ**.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. & πληροφοριακά δελτία της, με τα οποία διαβιβάστηκαν στη **Δ.Ο.Υ.**, λόγω αρμοδιότητας, καταστάσεις με εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτρια την προσφεύγουσα. Οι προαναφερόμενοι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου ότι εξέδιδαν φορολογικά στοιχεία εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

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 επιχείρησής της: **1) στο φορολογικό έτος 2019:** α) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **8.300,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 1.992,00 ΕΥΡΩ**, β) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **8.330,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 1.999,20 ΕΥΡΩ**, γ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **11.020,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 2.644,80 ΕΥΡΩ** και δ) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **9.000,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 2.160,00 ΕΥΡΩ** και **2) στο φορολογικό έτος 2020:** α) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **17.300,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 4.152,00 ΕΥΡΩ** και β) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **3.000,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 720,00 ΕΥΡΩ**.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία ήταν τα ακόλουθα:

.....

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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 της.
2. Το βάρος της απόδειξης της φερόμενης ως παράβαση φέρει η Διοίκηση
3. Παραβίαση του τεκμήριου αθωότητας
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

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 συνήθεις 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 βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια

φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

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

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 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 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, 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 τόσο στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, της Δ.Ο.Υ., όσο και στις σχετικές εκθέσεις Ε.Λ.Π. που αναφέρει η, στα πληροφοριακά της δελτία, με ελεγχόμενους τους εκδότες των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, αναφορικά με την οντότητα - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Δεν υπήρχε καμία προμήθεια εμπορευμάτων, 2) Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, 3) Δεν πραγματοποίησε λειτουργικές δαπάνες πλην της πληρωμής του ενοικίου του μισθίου του ακινήτου που είχε δηλωθεί ως έδρα και αυτή η δαπάνη όχι για όλους τους μισθωτικούς μήνες των ελεγχόμενων ετών, 4) Τα περισσότερα φορολογικά στοιχεία πώλησης που είχαν εκδοθεί ήταν μικρότερης αξίας των 500,00 έτσι ώστε να μην υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης τους μέσω τραπεζικού συστήματος, 5) Ακόμη κι όταν η σχετική είσπραξη των εκδοθέντων από πλευράς της παραστατικών λάμβανε χώρα μέσω του τραπεζικού συστήματος (ήτοι από2018 μέχρι2019), αυτή είχε κυρίως τη μορφή της τραπεζικής κατάθεσης μετρητών που διενεργούνταν εν τοις πράγμασι από την ίδια μέσω εντεταλμένων αυτής προσώπων, 6) Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις και που κατάφερε ο έλεγχος, στα πλαίσια διενέργειας πλήθους δειγματοληπτικών διασταυρωτικών ελέγχων, να εντοπίσει και να κατασχέσει, διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά δεν συνοδεύονται από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης

των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός, 7) Κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της διαπιστώθηκε ότι παγίως εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης πίστωσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση χρέωση (άμεση και ισόποση της τραπεζικής πίστωσης τραπεζική χρέωση), τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις τραπεζικές της καταθέσεις.

Συμπερασματικά, η οντότητα - Α.Φ.Μ. τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της [δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών (παρά μόνο από τους φερόμενους προμηθευτές της, ήτοι τις τρεις ανύπαρκτες ατομικές επιχειρήσεις), ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό] δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της προαναφερόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ, και άρα κατ' επέκταση επιβεβαιώνονται τα διαλαμβανόμενα στο υπ' αριθ. πληροφοριακό δελτίο ως προς την τέλεση από πλευράς της προσφεύγουσας οντότητας της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ειδικότερα, αναφορικά με την οντότητα - Α.Φ.Μ., (φορολογικά έτη 2019 και 2020) διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Μη ανταπόκριση στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της, 2) Ανεπαρκής επαγγελματική εγκατάσταση (ιδιαίτερα στην πρώτη δηλωθείσα έδρα δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ και ήταν άγνωστος στη γειτονιά), 3) Ανεπαρκής υλικοτεχνική υποδομή (πλήθος χονδρικών πωλήσεων χωρίς να υπάρχουν αποθηκευτικοί χώροι, 4) Ανεπαρκές απασχολούμενο προσωπικό Σύμφωνα με σχετική ενημέρωση από τον ΕΦΚΑ η οντότητα έχει από της ενάρξεώς της μέχρι και την 31η.12.2020 ουσιαστικά

απασχόλησε έναν εργαζόμενο στο εμπορικό κατάστημα που διατηρούσε στο αποκλειστικά και μόνο για την λειτουργία του εν λόγω καταστήματος λιανικών πωλήσεων . Αντιθέτως, για όλο το ελεγχόμενο διάστημα όπου εμφανίζεται η οντότητα να έχει εμπορευθεί χονδρικώς μεγάλο όγκο αγαθών και να διενεργεί αντίστοιχα πλήθος συναλλαγών, δεν απασχολούσε άλλον εργαζόμενο, πλην του ως άνω ατόμου. Η οντότητα φέρεται να απασχολεί επιπλέον προσωπικό (δύο άτομα ακόμη) μόνο τη χρήση 2020 και για μικρό χρονικό διάστημα. Εδώ να σημειωθεί ότι τη χρήση 2020 τα εμπορικά καταστήματα παρέμειναν για μεγάλο χρονικό διάστημα κλειστά λόγω της πανδημίας covid, με αποτέλεσμα να μην δικαιολογείται η αύξηση του απασχολούμενου προσωπικού της. Πιθανόν η αύξηση του προσωπικού έγινε αποκλειστικά και μόνο για να λάβει τόσο η οντότητα, όσο και οι εργαζόμενοι κρατική οικονομική ενίσχυση που χορηγήθηκε ως μέτρο την περίοδο εκείνη. Τέλος η οντότητα για κανέναν από τους εργαζόμενους που απασχόλησε δεν κατέβαλε τις προβλεπόμενες ασφαλιστικές εισφορές, 5) **Ελλιπής έως Ανύπαρκτη Οικονομική / Λογιστική Οργάνωση** Πέραν των ανωτέρω, η οντότητα δεν εμφανίζει και την ανάλογη οικονομική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Μάλιστα δεν υφίσταται ούτε καν η στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι η οντότητα έχει υποβάλλει από της ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα δύο (2) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η μία με ζημιές και η άλλη με μηδενικό περιεχόμενο, οι δε δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε έχουν μηδενικό υπόλοιπο ή χρεωστικό υπόλοιπο, το οποίο όμως δεν συνάδει με τις χονδρικές πωλήσεις που εμφανίζεται να διενεργεί. Ο έλεγχος μάλιστα διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποιούσε λιανικές συναλλαγές με τη χρήση αδήλωτου φορολογικού μηχανισμού, αποκρύπτοντας παντελώς τα εν λόγω έσοδα. Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι σε κανένα στάδιο του ελέγχου η οντότητα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα από πλευράς της λογιστικά βιβλία και αρχεία, παρά τις συνεχείς προς τούτο οχλήσεις του ελέγχου. Η ως άνω συμπεριφορά εκτιμάται ότι είχε ως μοναδικό σκοπό την καθυστέρηση της ολοκλήρωσης του ελέγχου και την προσπάθεια συγκάλυψης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. 6) **Ανέφικτη/Αδύνατη χονδρική πώληση (εμπορία) αγαθών.** Από τα δεδομένα του ελέγχου δεν προκύπτει καμία προμήθεια των απαραίτητων εμπορευμάτων, ούτως ώστε να δικαιολογείται η μετέπειτα πώλησή τους. Οι μοναδικές αγορές που φέρεται να πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα ήταν τη χρήση 2018 συνολικού ποσού 433,00€ πλέον Φ.Π.Α. 103,92 €, καθώς και τη χρήση 2019 συνολικού ποσού 2.470,00 € (σύμφωνα με την ανεπίσημη ατζέντα/ημερολόγιο) από άγνωστους προμηθευτές, που σε κάθε περίπτωση θα μπορούσαν να καλύψουν εν μέρει τις ανάγκες της επιχείρησης για λιανικές πωλήσεις. Τόσο από τα στοιχεία των ΜΥΦ του ελεγχόμενου, όσο και των αντισυμβαλλομένων ,διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί αγορές που θα μπορούσαν να καλύψουν τις ανάγκες της επιχείρησης για χονδρικές πωλήσεις. Επιπλέον από την επεξεργασία των τραπεζικών

λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνται πληρωμές για αγορές αγαθών, αλλά ούτε καν πληρωμές για λειτουργικές δαπάνες (όπως ΔΕΗ, ύδρευση, κοινόχρηστα, έξοδα μεταφοράς, μισθούς κ.α.). Επομένως εκ των ως άνω διαπιστώνεται ότι όχι μόνο τύποις αλλά και ουσία, η εδώ ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες χονδρικές πωλήσεις αγαθών. **7) Ανορθόδοξος τρόπος εξόφλησης των επίμαχων παραστατικών.** Σύμφωνα με τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεσή του ελέγχου από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκε ότι ένα πολύ μεγάλο ποσό των καταθέσεων για την εξόφληση των επίμαχων παραστατικών πραγματοποιείται από άτομα που δεν σχετίζονται επαγγελματικά ούτε με την ελεγχόμενη οντότητα, ούτε με τους λήπτες των εν λόγω παραστατικών. Συγκεκριμένα ,από το συνολικό ποσό των 7.357.840,61 € καταθέσεων που αφορούσαν εμπορικές συναλλαγές , το ποσό των 1.124.795,36 € κατατίθεται από τον (ΑΦΜ), τον (ΑΦΜ) και την (ΑΦΜ) κυρίως τη χρήση 2019 ,καθώς μετά την έναρξη του ελέγχου διαφοροποιήθηκε ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων. Τα πρόσωπα αυτά σύμφωνα με παράλληλη έρευνα που διενεργείται από σχετίζονται μεταξύ τους και συμμετέχουν σε ένα κύκλωμα επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Επίσης ένα άλλο μεγάλο μέρος των καταθέσεων πραγματοποιείται από επιχειρήσεις με τις οποίες η οντότητα δε φέρεται να συναλλάσσεται. Συγκεκριμένα ,το ποσό των 317.095,00 € μεταφέρεται από τους τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρήσεων (ΑΦΜ με έδρα την), (ΑΦΜ με έδρα την) (ΑΦΜ με έδρα την) και (ΑΦΜ με έδρα την). Οι επιχειρήσεις αυτές από παράλληλη έρευνα που διενεργείται από την σχετίζονται μεταξύ τους και συμμετέχουν σε ένα κύκλωμα επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον το ποσό των 2.351.614,96 € κατατίθεται σε μετρητά από τρίτους που φέρονται να συναλλάσσονται ή και όχι με την ελεγχόμενη οντότητα . Όμως από διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων δεν βρέθηκαν να πραγματοποιούνται ανάλογες αναλήψεις χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, προκειμένου να προβούν στη συνέχεια στις επίμαχες καταθέσεις μετρητών. Ακόμη το ποσό των 4.033.330,76 € μεταφέρεται από τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων που φέρονται να συναλλάσσονται με την ελεγχόμενη οντότητα, η πλειονότητα των οποίων πραγματοποιείται τη χρήση 2020 και μετά την έναρξη του ελέγχου. Ταυτόχρονα το γεγονός ότι από το σύνολο των χρημάτων που καταθέτονταν , πραγματοποιούνταν άμεσα, αναλήψεις σε μετρητά μέσω ATM ή μεταφέρονταν κυρίως στις επιχειρήσεις , , και (συνολικό ποσό μεταφοράς 6.264.333,33 €), ενισχύουν τους ισχυρισμούς της ελεγκτικής αρχής, ότι η χρησιμοποίηση του τραπεζικού συστήματος για την εξόφληση των επίμαχων παραστατικών χρησιμοποιήθηκε μόνο τύποις για να αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικές στο σύνολό τους τις τελεσθείσες συναλλαγές. Τέλος το ποσό των 1.694,93 €

αφορά καταθέσεις μέσω τερματικών POS , δηλαδή καταθέσεις από λιανικές συναλλαγές , τις οποίες ο έλεγχος θεωρεί πραγματικές.

Συμπερασματικά, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η οντότητα – Α.Φ.Μ. εν τοις πράγμασι και ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων (όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση και αξιολόγηση των ανωτέρω εκτιθέμενων), δεν ήταν σε θέση τόσο τύποις, όσο και ουσία, να ασκεί τη δηλωθείσα από πλευράς της ενώπιον της Φορολογικής Αρχής επαγγελματική δραστηριότητα, ήτοι δηλαδή αυτή του χονδρικού εμπορίου ενδυμάτων και υποδημάτων και άρα δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει αντίστοιχα τις χονδρικές πωλήσεις εμπορευμάτων που εμφανίζονται στις σχετικώς υποβληθείσες ενώπιον της Φορολογικής Αρχής συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της προαναφερόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία με λήπτη την προσφεύγουσα δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

Ειδικότερα, αναφορικά με την οντότητα – Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Διεύθυνση στην οποία ουδέποτε άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα, 2) Μη υφιστάμενο απασχολούμενο προσωπικό, 3) Ελλιπής έως ανύπαρκτη οικονομική / λογιστική οργάνωση, 4) Έλλειψη αγορών - ανέφικτη/αδύνατη πώληση (εμπορία) αγαθών 5) ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων και 6) Μη ανταπόκριση στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της.

Συμπερασματικά, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η οντότητα – Α.Φ.Μ. τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, την ανυπαρξία απασχολούμενου προσωπικού, την παντελή απουσία αγορών - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

Ειδικότερα, αναφορικά με την οντότητα - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Διεύθυνση στην οποία ουδέποτε άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα, 2) Ανεπαρκής υλικοτεχνική υποδομή (έλλειψη αποθηκευτικών χώρων / μέσων μεταφοράς εμπορευμάτων), 3) Μη υφιστάμενο απασχολούμενο προσωπικό, 4) Ελλιπής έως ανύπαρκτη οικονομική / λογιστική οργάνωση, 5) Έλλειψη αγορών - ανέφικτη/αδύνατη πώληση (εμπορία) αγαθών, 6) ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων και 7) Μη ανταπόκριση στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της.

Συμπερασματικά, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η οντότητα - Α.Φ.Μ. τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, την ανυπαρξία απασχολούμενου προσωπικού, την παντελή απουσία αγορών - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

Ειδικότερα, αναφορικά με την οντότητα - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Έλλειψη αγορών - ανέφικτη/αδύνατη πώληση (εμπορία) αγαθών (κατά το έτος 2020 εμφανίζεται τεράστια αύξηση των πωλήσεών της, οι οποίες βάσει των συγκρινόμενων υποβληθέντων οικονομικών καταστάσεων δεν δικαιολογούνται και δεν φέρονται να καλύπτονται από αντίστοιχες αγορές ή εναπομείναντα διαθέσιμα εξ απογραφής εμπορεύματα προηγούμενων ετών. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι από τον έλεγχο των Μ.Υ.Φ. διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε αγορές ύψους 937,51 ΕΥΡΩ και πωλήσεις ύψους 521.379,00 ΕΥΡΩ. 2) Περιορισμένο έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό (Το 2020 απασχόλησε μόνο δύο άτομα μέχρι και το μήνα), 3) Ανεπαρκής υλικοτεχνική υποδομή (έλλειψη αποθηκευτικών χώρων / μέσων μεταφοράς εμπορευμάτων), 4) Ελλιπής έως ανύπαρκτη οικονομική / λογιστική οργάνωση, 5) Μη ανταπόκριση στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της, 6) λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, 7) Εγκατάλειψη της έδρας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και 8) υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. προκειμένου να μην καταβάλει Φ.Π.Α. (το 2020 ενώ πραγματοποίησε αγορές ύψους 937,51 ΕΥΡΩ στις δηλώσεις Φ.Π.Α. δήλωσε αγορές ύψους 642.827,00 ΕΥΡΩ)

Συμπερασματικά, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η οντότητα - Α.Φ.Μ. τυγχάνει

φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά λαμβάνοντας υπόψη ότι το 2020 πραγματοποίησε μεγάλης αξίας πωλήσεις χωρίς να διενεργήσει αντίστοιχης αξίας αγορές και χωρίς να έχει αποθέματα τα εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

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

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

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσας 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, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν 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 οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν διοικητική κύρωση (πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεις 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.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, 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 / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	2.500,00	38.998,27	38.998,27	36.498,27
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	3,34	10.078,03	10.078,03	10.074,79
Προκαταβολή ποσού	543,30	543,30	543,30	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		5.037,40	5.037,40	5.037,40
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		1.260,89	1.260,89	1.260,89
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού	1.196,54	1.196,54	1.196,54	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	0,00	16.373,08	16.373,08	16.373,08

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	7.948,99	28.248,99	28.248,99	20.300,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	171,48	4.864,49	4.864,49	4.693,01

Προκαταβολή ποσού	393,13	393,13	393,13	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		2.346,51	2.346,51	2.343,51
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης				
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού	1.214,61	1.214,61	1.214,61	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	0,00	7.039,52	7.039,52	7.039,52

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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.