



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-11-2024  
Αριθμός απόφασης: 2386

**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@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21-06-2024 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά της υπ'αριθμ. ..../20-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

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 21-06-2024 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. ..../20-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 3.155,21€ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 1.577,61€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.732,82€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 20-05-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. ..../08-11-2023 εντολής του προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ. ..../02-10-2023 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ....., σχετικά με τις συναλλαγές του προσφεύγοντος με τις εκδότριες επιχειρήσεις: α) «.....», με ΑΦΜ ....., β) «.....», ΑΦΜ .....και γ) «.....», ΑΦΜ ....., για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι είναι επιχειρήσεις συναλλακτικά ανύπαρκτες που λειτούργησαν με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων και εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του .....ΕΛ.ΚΕ. .... απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρ. ..../06-03-2024 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, από τον έλεγχο δε των προσκομισθέντων και συγκεκριμένα αντιγράφων των ληφθέντων τιμολογίων και του τηρηθέντος λογιστικού βιβλίου έτους 2018, έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 13.147,40€ πλέον ΦΠΑ 3.155,37€, για τα οποία δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000. Ειδικότερα, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους ως εξής: α)έξι φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.403,00€ πλέον ΦΠΑ 576,72€ από την οντότητα «.....», με ΑΦΜ ....., β)έντεκα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.379,40€ πλέον ΦΠΑ 1.051,05€ από την οντότητα «.....», ΑΦΜ .....και γ)δέκα έξι φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.365,00€ πλέον ΦΠΑ 1.527,60€ από την οντότητα «.....», ΑΦΜ ..... Σχετικά, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. ..../03-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ..../30-04-2024 υπόμνημα με τις απόψεις του, οι οποίες δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με ανάρτηση στον λογαριασμό του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 22-05-2024 που αναγνώστηκε αυθημερόν.

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

1.Ελλιπής αιτιολογία. Η φορολογική αρχή αρκείται στην κατά τεκμήριο λήψη εικονικών τιμολογίων με βάση τις διαπιστώσεις για τις εκδότες επιχειρήσεις και δεν αιτιολογεί με τρόπο σαφή και ακριβή την εικονικότητα των τιμολογίων και συναλλαγών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, ως λήπτριας επιχείρησης. Δεν πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Η φορολογική αρχή μετακυλίζει ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον λήπτη. Δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μόνη η διαπίστωση από τον έλεγχο της εικονικότητας της εκδότες επιχείρησης δεν επαρκεί, αλλά πρέπει να αποδειχθεί ή τουλάχιστον να διαπιστωθεί ότι ο λήπτης δεν έχει και δεν απέκτησε ποτέ στην κατοχή του τα αναφερόμενα αγαθά. Πρέπει να διενεργηθεί ουσιαστικός και ενδεδειγμένος έλεγχος στην επιχείρηση του υπόχρεου και ενδεχομένως διασταυρωτικός έλεγχος σε τρίτους. Συναλλάχθηκε καλόπιστα με τις επιχειρήσεις, παρέλαβε τα εμπορεύματα, πλήρωσε την παραγγελία μέσω τραπέζης.

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

**Επειδή**, στο άρθρο 36 παρ.6 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024:« 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 εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 :«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 άρθ. 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 εκδύσαντα 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 προσωπικό 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 77 του Ν.5104/2024 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 εκδότες οντότητες, όπως αποτυπώνονται στις εκθέσεις μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ .....

Συγκεκριμένα, η εκδότες επιχείρηση «.....», ΑΦΜ .....

- 1) Άμεσα από ενάρξεως εμφανίζει πολύ μεγάλο ύψος χονδρικών πωλήσεων, χωρίς αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων. Συγκεκριμένα, δεν προκύπτουν αγορές, ούτε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε η ίδια, ούτε από τις αντίστοιχες καταστάσεις αντισυμβαλλομένων προκύπτουν αγορές που δικαιολογούν τις φερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων.
- 2) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017,2018,2019 και 2020.
- 3) Υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων μόνο για το έτος 2017, ενώ για το έτος 2018 δηλώνεται ως προμηθευτής από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.
- 4) Δεν διέθετε κανέναν τραπεζικό λογαριασμό σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει με τον όγκο πωλήσεων που φέρεται να διενεργεί.
- 5) Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.
- 6) Δεν έχει προβεί σε εξόφληση (εν όλω ή εν μέρει) των επιβληθέντων προστίμων και βεβαιωμένων φόρων.
- 7) Δεν διαθέτει οικονομική και λογιστική οργάνωση, ανάλογη του πλήθους των οικονομικών συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί.
- 8) Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Περαιτέρω, η εκδότες επιχείρηση «.....», ΑΦΜ .....

- 1) Άμεσα από ενάρξεως εμφανίζει πολύ μεγάλο ύψος χονδρικών πωλήσεων, χωρίς αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων. Συγκεκριμένα, δεν προκύπτουν αγορές, ούτε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε η ίδια, ούτε από τις αντίστοιχες καταστάσεις αντισυμβαλλομένων προκύπτουν αγορές που δικαιολογούν τις φερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων.
- 2) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017,2018,2019 και 2020.
- 3) Υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων μόνο για το έτος 2017, ενώ για το έτος 2018 δηλώνεται ως προμηθευτής από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.
- 4) Δεν διέθετε κανέναν τραπεζικό λογαριασμό σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει με τον όγκο πωλήσεων που φέρεται να διενεργεί.
- 5) Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.
- 6) Δεν έχει προβεί σε εξόφληση (εν όλω ή εν μέρει) των επιβληθέντων προστίμων και βεβαιωμένων φόρων.
- 7) Δεν διαθέτει οικονομική και λογιστική οργάνωση, ανάλογη του πλήθους των οικονομικών συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί.

8) Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής περί προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Με βάση τα παραπάνω και σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου, οι εκδότριες επιχειρήσεις «.....», ΑΦΜ ..... και «.....», ΑΦΜ ..... είναι ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες που υφίστανται μόνο τύποις και νομιμοφανώς, χωρίς δραστηριότητα, με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν είναι σε θέση να εκπληρώσουν τις εμφανιζόμενες πωλήσεις στο σύνολό τους.

Αντίστοιχα, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ..... : δυνάμει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της ανύπαρκτης επαγγελματικής της εγκατάστασης, της μη πραγματοποίησης αγορών/δαπανών, της μη απασχόλησης προσωπικού-μεταφορικών μέσων, της μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, της μη τήρησης τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος κατέληξε ότι εν τοις πράγμασι τυγχάνει συναλλακτικά ανύπαρκτη που δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις.

**Επειδή**, εν συνεχεία, ο έλεγχος του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρ. .... /06-03-2024 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, και πραγματοποίησε έλεγχο στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης, όπου βρέθηκαν καταχωρημένα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον, προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις : α) σε κανένα φορολογικό στοιχείο δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο, β) όλα τα φορολογικά στοιχεία φέρουν κοντινές ημερομηνίες έκδοσης, με απόκλιση μία έως δύο ημέρες, γ) η καθαρή αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου είναι κάτω των 500,00€, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος, ε) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ... ΕΛ.ΚΕ. .... δεν πραγματοποίησε έλεγχο, αλλά βασίστηκε μόνο στο πόρισμα ελέγχου για τις εκδότριες επιχειρήσεις, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, ώστε να διαπιστωθεί ότι υπάρχουν ή παραλήφθηκαν τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα υπό κρίση ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, απορρίπτεται ως καταχρηστικά προβαλλόμενος, καθώς, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η περιγραφή των εμπορευμάτων στα ληφθέντα τιμολόγια είναι γενική (ενδεικτικά αναφέρονται «βραχιόλια», «κασκόλ», «καπέλο»), χωρίς ειδικότερα χαρακτηριστικά τύπου ή κωδικού εμπορεύματος, ώστε δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός των εν λόγω εμπορευμάτων και ο διαχωρισμός αυτών από τα λοιπά προϊόντα της επιχείρησης.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, καθώς παρέλαβε τα εμπορεύματα και εξόφλησε μάλιστα τα τιμολόγια μέσω τραπεζής, χωρίς οι ισχυρισμοί του να συνοδεύονται από κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί 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 αποδομούν 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**, στην από 20-05-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, αναλυτικά αποτυπώνεται η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

**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 φορολογικό έλεγχο αναφορικά με την ορθή ή μη άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ από την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι νόμιμες, βάσιμες και αιτιολογημένες, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από 21-06-2024 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. ..../20-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του .....ΕΛ.ΚΕ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:**

Υπ' αριθμ. ....../20-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	4.732,82€	4.732,82€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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.