



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 21-01-2025

Αριθμός απόφασης: 76

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 του, με Α.Φ.Μ., ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης, με έδρα στη επί της οδού

....., κατά της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 του, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό ύψους **2.698,58 ΕΥΡΩ** (1.696,20 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 848,10 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας, πλέον 154,28 ΕΥΡΩ Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του: **α) οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **3.070,00 ΕΥΡΩ** με αναλογούντα **Φ.Π.Α. 736,80 ΕΥΡΩ** από την επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.** και **β) δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **4.640,00 ΕΥΡΩ** με αναλογούντα **Φ.Π.Α. 1.113,60 ΕΥΡΩ** από την επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ.** Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ($3.070,00 + 4.640,00 = 7.710,00$) δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθούν σε **19.013,13 ΕΥΡΩ**.

Ιστορικό

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχομένου)

Σύμφωνα με το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών της η επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στο φορολογικό έτος **2019** από την επιχείρηση «.....» με **Α.Φ.Μ.** οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας **3.070,00 ΕΥΡΩ** πλέον ΦΠΑ αξίας **736,80 ΕΥΡΩ**, ήτοι συνολικής αξίας **3.806,80 ΕΥΡΩ**.

Επιπλέον, την ίδια χρήση σύμφωνα με το προαναφερόμενο δελτίο της η επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε από την επιχείρηση «.....» με **Α.Φ.Μ.** δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας **4.640,00 ΕΥΡΩ** πλέον ΦΠΑ αξίας **1.113,60 ΕΥΡΩ**, ήτοι συνολικής αξίας **5.753,60 ΕΥΡΩ**.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου και με την ολοκλήρωση του συντάχθηκε μεταξύ των άλλων η από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) – Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία της ατομικής του επιχείρησης ήταν τα ακόλουθα:

A) Από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:

.....

B) Από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:

Ο προσφεύγων 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 του φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό - καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα.

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.4308/2014 (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 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 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 ύπαρξής 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/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π., Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) – Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου του, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, όσο και στην από/2023 Έκθεση Ελέγχου Έρευνας, εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της, με ελεγχόμενη την εκδότρια επιχείρηση «.....» με **Α.Φ.Μ.** και στην από/2022 Έκθεση Ελέγχου Έρευνας, εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της, με ελεγχόμενη την εκδότρια επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ**, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται από τον έλεγχο του

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

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

1) Έκανε έναρξη εργασιών την/2017 με δηλωθείσα έδρα σε διεύθυνση που είχε δηλωθεί και ως διεύθυνση κατοικίας. Στην ανωτέρω διεύθυνση ωστόσο ουδέποτε βρέθηκε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από την, όσο και κατά τη διάρκεια του μερικού ελέγχου που είχε προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ 2) **Εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων** (όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Μ.Υ.Φ.) **χωρίς όμως να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές**. Ειδικότερα, δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ όσον αφορά τις αγορές, ούτε και εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων της κατάσταση, επομένως προκύπτει ότι δεν υπήρξε αγορά εμπορευμάτων. Τέλος **δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις**, 3) **Δεν προκύπτει από κάπου ότι διέθετε και την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών**. Πρώτα απ' όλα δεν εμφανίζεται να διαθέτει τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, αν αναλογιστεί κανείς τις δηλωθείσες δραστηριότητες της και τα είδη τα οποία φέρεται να εμπορευόταν. Επιπλέον, **δεν εμφανίζεται να διαθέτει ούτε μεταφορικά μέσα** (κατά κυριότητα ή κατά χρήση) δυνάμει των οποίων θα μπορούσε η οντότητα να εξυπηρετήσει τις δραστηριότητές της (π.χ. λιανικό εμπόριο οικιακών συσκευών, κλπ). Επιπλέον, διερευνήθηκε και διαπιστώθηκε ότι, **ουδέποτε είχε προχωρήσει σε αγορά εξοπλισμού** (πάγιων στοιχείων, υλικοτεχνικής υποδομής, πρώτων υλών, εμπορευμάτων, οχημάτων, κλπ) από αγορές εκτός της χώρας, 4) Σύμφωνα με τις υποβληθείσες - ενώπιον της Φορολογικής Αρχής - δηλώσεις Φ.Μ.Υ., προέκυψε ότι η οντότητα δεν έχει από την έναρξή της ουδέποτε απασχολήσει προσωπικό. Παρά το γεγονός λοιπόν, ότι εμφανίζεται να έχει προχωρήσει σε πολύ μεγάλο όγκο συναλλαγών (βάσει των δραστηριοτήτων της) από ενάρξεως της λειτουργίας της, δεν απασχολούσε ούτε έναν εργαζόμενο, έστω ανειδίκευτο εργάτη, 5) **Δεν διαθέτει τραπεζικούς λογαριασμούς ώστε να διενεργούνται μέσω του τραπεζικού συστήματος δαπάνες** είτε π.χ. για καταβολή μισθοδοσίας του τυχόν απασχολούμενου προσωπικού, είτε π.χ. για εξόφληση λογαριασμών κοινής ωφελείας (ΔΕΗ, ΟΤΕ, κλπ.), είτε π.χ. για τυχόν συντήρηση/επισκευή του επαγγελματικού εξοπλισμού, ήτοι δηλαδή δαπάνες που ευλόγως προκύπτουν από τη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης, 6) **Το σύνολο των επίμαχων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την οντότητα δεν εμφανίζονται να έχουν τακτοποιηθεί μέσω των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών**, 7) 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 στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι η οντότητα δεν έχει

υποβάλλει από της ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος. Αναφορικά με τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, διαπιστώθηκε ότι η οντότητα από της ενάρξεώς της μέχρι και 31.12.2020 υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής μόλις τρεις (3) Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ, όλες υποβληθείσες στις 26.10.2018. και 8) Η οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της.

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων, διαπιστώνεται ότι η οντότητα «.....» με 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 επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, 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.

Ειδικότερα, αναφορικά με την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, (φορολογικά έτη 2019 και 2020) διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Η οντότητα έκανε έναρξη εργασιών την/2017 με αντικείμενο εργασιών ως κύρια «Χονδρικό Εμπόριο Ενδυμάτων και Υποδημάτων» και ως δευτερεύουσες «Χονδρικό Εμπόριο Ειδών Οικιακής Χρήσης, Χονδρικό Εμπόριο Παιχνιδιών κλπ» και έδρα Από επιτόπιο έλεγχο που έγινε από συνεργείο της δεν προέκυψε να λειτουργεί η επιχείρηση αυτή στην διεύθυνση που δηλώθηκε. Συμπληρωματικά, η ανωτέρω διαπίστωση επαληθεύεται και από την έγγραφη δήλωση του εκμισθωτή του εν λόγω ακινήτου εμβαδού 60τμ επί του ισογείου κείμενης επί της οδού, 2) Δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από τη δηλούμενη ως έδρα της ή άλλο τόπο, εφόσον ήταν και είναι άγνωστη στη δηλωθείσα διεύθυνση, 3) Η ελεγχόμενη οντότητα για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως και 11-02-2021 δεν φέρεται να πραγματοποιήσει εισαγωγές/εξαγωγές/στοιχεία διαμετακόμισης, σύμφωνα με έγγραφο της, 4) Δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., 5) δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017,2018,2019 και 2020, 6) Υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων ΜΥΦ για το έτος 2017 τα δεδομένα των οποίων φέρουν

αποκλίσεις με τις αντίστοιχες υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών 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), 7) δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών/εξόδων για όλα τα έτη 2017 – 2020. Επί της ουσίας πραγματοποιεί υπέρογκες σε αξία πωλήσεις δίχως να εμφανίζεται να πραγματοποιεί αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων προς μεταπώληση. Ως προς τις αγορές της ελεγχόμενης, βάσει του συστήματος διασταύρωσης συγκεντρωτικών καταστάσεων, δεν προκύπτουν από την ίδια δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ, ούτε βέβαια προέκυψε να έχουν πραγματοποιηθεί αγορές από δηλώσεις τρίτων (αντισυμβαλλομένων της-ΜΥΦ) προκειμένου να δικαιολογηθούν οι φερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων, 8) Η οντότητα δεν φέρεται να απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις χρήσεις 2017 – 2020, 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, 9) η οντότητα 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 και 10) Η οντότητα δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην πρόσκληση της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της.

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων, διαπιστώνεται ότι η οντότητα «.....» με ΑΦΜ, 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, 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.

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 προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - 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, 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 παραβιάσεως 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 το ύψος του προκύψαντος κύριου φόρου.

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 προσήκον **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. Συνεπώς, αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός περί φορολόγησης πλασματικού εισοδήματος.

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 2019, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	11.303,13	19.013,13	19.013,13	7.710,00
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό ποσό	43,46			0,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	0,00	1.652,84	1.652,84	1.696,20
Προκαταβολή ποσού	1.740,68	1.740,68	1.740,68	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	147,60	147,60	147,60	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	29,52	29,52	29,52	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022		848,10	848,10	848,10
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης		154,28	154,28	154,28
Τέλος Επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού	3.124,44	3.124,44	3.124,44	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		2.698,58	2.698,58	2.698,58

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.