



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.07.2025

Αριθμός απόφασης: 1280

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής

προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού φόρος ποσού 17.830,02 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 8.915,01 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.580,96 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 29.325,99 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αξίας α) 4.786,00 € δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ., β) 18.000,00 € τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., γ) 8.366,20 € είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ. και δ) 22.400,00 € τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ., ήτοι συνολικών λογιστικών διαφορών ποσού 53.552,20 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 12.629,72 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 6.314,86 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 18.944,58 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της αξίας α) 29.000,00 € τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ. και β) 14.000,00 € δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι συνολικών λογιστικών διαφορών ποσού 43.000,00 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου Ε.Λ.Π. και φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου ως προς το συμπέρασμά της ότι έχει τελέσει την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Καλή πίστη του ως λήπτη των φορολογικών στοιχείων. Ανυπαρξία δόλου.

3) Παραβίαση τεκμηρίου αθωότητας.

4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου υπολογίστηκε με αντικειμενικά κριτήρια, χωρίς η Διοίκηση να λαμβάνει υπόψη τον βαθμό υπαιτιότητάς του.

5) Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας. Αντικείμενο φόρου μπορεί να αποτελέσει μόνο το πραγματικό – καθαρό και όχι το πλασματικό εισόδημα. Η φορολογική αρχή λαμβάνει πλασματικά ως έσοδα της επιχείρησής του δαπάνες που έχει καταχωρημένες νόμιμα στα βιβλία και στις ΜΥΦ.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... 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 εταιρία, 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.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για

κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, στο άρθρο 36 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, με το άρθρο 33 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, ερειδόμενη 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 πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π. και φόρου εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων τα εξής:

- Δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού, στην Χαλκίδα, Ν. Ευβοίας στην οποία ουδέποτε βρέθηκε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όσο και του μερικού ελέγχου που είχε προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας. Σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση μίας εκ των εκμισθωτών, ουδέποτε εισπράχθηκε κάποιο ενοίκιο από την εκμίσθωση του συγκεκριμένου ακινήτου.

- Προέβη σε πλήθος πωλήσεων χωρίς να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων (Μ.Υ.Φ.), εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από την έναρξή των εργασιών της επιχείρησής του.

- Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, πόσο δε μάλλον με επιχειρήσεις με φερόμενες πωλήσεις αντίστοιχες με τις δικές του. Το σύνολο των επίμαχων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν έχουν εξοφληθεί κατά τον προσήκοντα τρόπο.

- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως του. Δεν είχε στην κατοχή του οχήματα.

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού τα εξής:

- Σε αυτοψία υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στις, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία διατηρεί μεν μια υποτυπώδη επαγγελματική εγκατάσταση στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού, στην Αθήνα (Τ.Κ.), δίχως αυτή (η εγκατάσταση) να είναι ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φερόταν να διενεργεί. Ειδικότερα δεν υφίστατο η απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να διενεργεί τις φερόμενες συναλλαγές της.

- Δεν απασχόλησε το απαιτούμενο για τη διενέργεια του όγκου των συναλλαγών της υπαλληλικό προσωπικό, όπως αυτό προέκυψε από έγγραφο της Κεντρικής Υπηρεσίας (υπ' αριθμ. πρωτ.) του ΕΦΚΑ. Κατά το έτος 2019 φέρεται να είχε απασχολήσει εργασιακά ένα (1) άτομο.

- Σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΜΥΦ) τρίτων, φέρεται το έτος 2019 να μην είχε προβεί σε καμία αγορά εμπορευμάτων.

- Από το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και που κατάφερε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ να εντοπίσει και να κατασχέσει διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους αυτά είτε δεν συνοδεύονταν από τα απαιτούμενα παραστατικά διακίνησης, είτε το παραστατικό διακίνησης αφορούσε μέρος των σχετικών εμπορευμάτων, ενώ μάλιστα στην πλειοψηφία τους οι λήπτριες επιχειρήσεις εδρεύουν σε περιοχές εκτός Αθηνών.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων τα εξής:

- Προέβη σε έναρξη εργασιών στις, δηλώνοντας έδρα δραστηριότητας στην (.....). Από επιτόπιο έλεγχο που έγινε δεν προέκυψε η λειτουργία της επιχείρησης στην διεύθυνση που δηλώθηκε. Από την έγγραφη δήλωση του εκμισθωτή του εν λόγω ακινήτου επιβεβαιώνεται ότι επί της ουσίας δε λειτούργησε ποτέ στην εν λόγω διεύθυνση, δεν εισπράχθηκαν μισθώματα και δεν τα δήλωσε στην Αναλυτική Κατάσταση Μισθωμάτων Ακίνητης Περιουσίας (Ε2).

- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων. Δεν είχε στην κατοχή του οχήματα.

- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από την έναρξή των εργασιών της επιχείρησής του.

- Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς.

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ΑΦΜ, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων τα εξής:

- Έδρευε στην αρχικώς δηλωθείσα διεύθυνση, ήτοι στην οδό στο – ΤΚ., τουλάχιστον μέχρι την (ημερομηνία 1ου επιτόπιου ελέγχου) όπου η διαμόρφωση του καταστήματος (διακόσμηση, πλήθος και είδος εμπορευμάτων) παρέπεμπε σε εμπορικό κατάστημα λιανικής πώλησης γυναικείων ενδυμάτων, παρά σε επιχείρηση που κυρίως δραστηριοποιείται σε χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων (γυναικείων και αντρικών). Στη συνέχεια και σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση μεταφοράς έδρας με αριθμό φέρεται να μεταφέρθηκε την στην οδό στην Αθήνα – ΤΚ. Όμως κατά τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ήταν άγνωστος στους περίοικους (κατοίκους/εμπόρους κλπ.) και συγκεκριμένα από πληροφορίες που συνέλεξε το συνεργείο ελέγχου το εν λόγω εμπορικό κατάστημα ουδέποτε λειτούργησε.

- Δεν διέθετε γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών ούτε φορτηγό όχημα (κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση) για την μεταφορά εμπορευμάτων.

- Σύμφωνα με σχετική ενημέρωση από τον ΕΦΚΑ από της ενάρξεώς της ατομικής επιχείρησης μέχρι και την ουσιαστικά απασχόλησε έναν εργαζόμενο (την) στο εμπορικό κατάστημα που διατηρούσε επί της οδού στο, ενώ φέρεται να απασχόλησε δύο άτομα ακόμη μόνο κατά το έτος 2020 και για μικρό χρονικό διάστημα. Για κανέναν από τους εργαζόμενους που απασχόλησε δεν κατέβαλε τις προβλεπόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

- Δεν διέθετε την ανάλογη οικονομική οργάνωση ώστε να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργούσε, ούτε καν τη στοιχειώδη λογιστική οργάνωση.

- Από ενάρξεως της ατομικής του επιχείρησης υπέβαλε δύο δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η μία με ζημιές και η άλλη με μηδενικό περιεχόμενο και δηλώσεις ΦΠΑ μηδενικές ή χρεωστικές που δεν αντιστοιχούν όμως στις χονδρικές πωλήσεις που φέρεται να διενεργούσε.

- Πραγματοποιούσε λιανικές συναλλαγές με τη χρήση αδήλωτου φορολογικού μηχανισμού, αποκρύπτοντας τα εν λόγω έσοδα.

- Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε σε διάφορες επιχειρήσεις.

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνταν πληρωμές για αγορές αγαθών, ούτε για λειτουργικές δαπάνες (όπως ΔΕΗ, ύδρευση, κοινόχρηστα , έξοδα μεταφοράς, μισθούς κ.α.).

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού τα εξής:

- Δεν πραγματοποίησε αγορές, δαπάνες για το έτος 2020.
- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2020.
- Δεν υπέβαλε καταστάσεις φορολογικών στοιχείων εσόδων (ΜΥΦ) για τα έτη 2017 έως 2020.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, μη εικονικών συναλλαγών και καλής πίστης του ως λήπτη απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου.»

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιση και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, 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, με το άρθρο 58 του ν. 4987/2022 που κωδικοποίησε τον ν. 4174/2013 και ίσχυσε έως 18/04/2024 οριζόταν ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. ...»

Επειδή, το καταλογισθέν πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 ποσού 8.915,01 € και 6.314,86 € αντίστοιχα, ανέρχεται στο 50% του ποσού της διαφοράς του κυρίου φόρου συμφώνως με τις κείμενες διατάξεις, χωρίς η φορολογική διοίκηση να διαθέτει διακριτική ευχέρεια, ως προς την επιβολή άλλου ύψους προστίμου.

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.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της (φορολογικής) ισότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

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

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας ενεργοποιείται μόνο εφόσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση από κατηγορία ποινικής φύσης, η εφαρμογή του δε προϋποθέτει την ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (πρβλ ενδ ΕΔΔΑ 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψεις 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας, σκέψεις 25-28, καθώς και ΣτΕ Ολομ. ΣτΕ 4662/2012).

Επειδή, αόριστα γίνεται αναφορά από τον προσφεύγοντα σε παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας καθώς δεν εξειδικεύεται από τον ίδιο σε τι συνίσταται η παραβίαση αυτή, ούτε και διευκρινίζεται σε ποια από τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αποδίδεται ποινική φύση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει ότι συντρέχει ποινική ή άλλη κυρωτική διαδικασία, ώστε να εξεταστεί αν πληρούνται τα κριτήρια Engel, ούτε έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου που να αφορά τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας (πρβλ ΣτΕ 359/2020, 2729/2020, 951/2018, 1993/2016).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 6 ΕΣΔΑ δεν συνάγεται ότι η φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να απέχει από την έκδοση εκτελεστικής διοικητικής πράξης με την οποία καταλογίζεται ορισμένη παραβατική συμπεριφορά κατ' ενάσκηση της αρμοδιότητας της έως ότου εκδοθεί δικαστική απόφαση ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που αφορούν σε επιβολή φόρου και δεν έχουν ποινική φύση κατά την ΕΣΔΑ (πρβλ και ΣτΕ 68/2023, 359/2020).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	17.830,02€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	8.915,01€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.580,96€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	29.325,99€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

Διαφορά φόρου	12.629,72€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	6.314,86€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	18.944,58€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.