



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 15-05-2023

Αριθμός απόφασης: 966

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **16-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της .....με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., κατά της

αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του .....και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **16-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.503,12€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Κ.Φ.Δ. ποσού 751,56€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15,84€, **ήτοι** συνολικό ποσό **2.270,52€**, διότι έλαβε: εννέα (9) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότες την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας **3.639,40 €**, πλέον ΦΠΑ **873,46€**, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο με εκδότες την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... καθαρής αξίας **420,00€**, πλέον ΦΠΑ **100,80€** και έξι (6) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία με εκδότες την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ....., καθαρής αξίας **2.773,00 €**, πλέον Φ.Π.Α. **665,52€**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Με την με αριθμό .....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του ....., δεν προέκυψε φόρος σε βάρος της προσφεύγουσας, μειώθηκε όμως η ζημία της κρινόμενης χρήσης στο ποσό των 5.089,34€ βάσει ελέγχου, έναντι του ποσού των 27.514,94 € βάσει δήλωσης, καθώς έλαβε τριάντα τέσσερα (34) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότη την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... καθαρής αξίας **13.351,40€**, πλέον Φ.Π.Α. **3.204,33€** και είκοσι δύο (22) εικονικά Φορολογικά στοιχεία, με εκδότη την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., καθαρής αξίας **9.074,20 €**, πλέον Φ.Π.Α. **2.177,81€**.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί της από 14-12-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε δυνάμει των αριθμ. ....και .....εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του ..... Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτ.....Δελτία Πληροφοριών της .....που αφορούν τον «.....» με ΑΦΜ ....., «.....» με Α.Φ.Μ..... και «.....» με Α.Φ.Μ..... αντίστοιχα, καθώς και το με αριθμό πρωτ.....έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .... που αφορά τον «.....» με Α.Φ.Μ.....

Στα ως άνω Δελτία Πληροφοριών καταγράφονται οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ ....., «.....» με Α.Φ.Μ....., «.....» με Α.Φ.Μ..... και «.....» με Α.Φ.Μ....., βάσει των οποίων, οι εν λόγω επιχειρήσεις είναι εκδότες εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Μεταξύ των συμβαλλομένων επιχειρήσεων είναι και η επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι ως άνω εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου του .....και διενεργήθηκε έλεγχος για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022, για την χρονική περίοδο 01/01/2016 -31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017 και διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα:

α) Για τη χρήση 2016, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, εννέα (9) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας **3.639,40 €**, πλέον ΦΠΑ **873,46€**, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... καθαρής αξίας **420,00€**, πλέον ΦΠΑ **100,80€** και έξι (6) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ....., καθαρής αξίας **2.773,00 €**, πλέον Φ.Π.Α. **665,52€**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013.

β) Για τη χρήση 2017, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τριάντα τέσσερα (34) εικονικά Φορολογικά Στοιχεία, με εκδότη την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... καθαρής αξίας **13.351,40€**, πλέον Φ.Π.Α. **3.204,33€**, και είκοσι δύο (22) εικονικά Φορολογικά στοιχεία, με εκδότη την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ...., καθαρής αξίας **9.074,20 €**, πλέον Φ.Π.Α. **2.177,81€**.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 25/11/2022, στην προσφεύγουσα το αρ.....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, η προσφεύγουσα με το αριθμ.πρωτ. ....Υπόμνημα κατέθεσε τις απόψεις της εντός της ταχθείσας από τον

έλεγχο προθεσμίας, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων
2. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
3. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου(άρθρο 6 ΚΔΔ/σίας)
4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας
5. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας

### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ 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** στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους*

με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε 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 Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΔ «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους

*τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, 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**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής

αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν 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 το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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, **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.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ..... έγγραφο της ..... και την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ....., προμηθεύτρια της επιχείρησης της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε είναι εικονικά και εικονικά–πλαστά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους .



Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ανωτέρω έκθεσης οι λόγοι της εικονικότητας είναι: «.....

- Η επιχείρηση ..... κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.  
Συγκεκριμένα ..... διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:
  - α. Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.
  - β. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.
  - γ. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η έδρα της ελεγχόμενης δεν λειτούργησε ποτέ.
  - δ. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα.....
- Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις. ....
- Τα εκδοθέντα στοιχεία απ' την ελεγχόμενη φέρουν διάφορους γραφικούς χαρακτήρες που δεν δικαιολογούνται καθώς ο ..... δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Όσον αφορά τα μεταφορικά μέσα που εμφανίζονται να διεξάγουν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις από και προς την ουγγρική επιχείρηση ....., αυτά είτε φέρουν ανύπαρκτες πινακίδες, είτε είναι άλλων ιδιοκτητών, είτε έχουν καταγραφεί λανθασμένα.
- .....η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Υπέβαλε μόνο δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 δηλώνοντας ζημιές 389.925,77, προκειμένου να έχει την δυνατότητα να προβεί σε παύση εργασιών μέσα στο έτος 2017.
- Υπέβαλε αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις Φ.ΠΑ, όπου οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια ποσά, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων.
- Ο ελεγχόμενος υπέβαλε ανακριβείς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνών Νοεμβρίου του 2016, Δεκεμβρίου του 2016 και Μαρτίου του 2017. Δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων μηνός Ιανουαρίου του 2017. Αξίζει να σημειωθεί ότι τους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων παρατηρείται το γεγονός ότι με τροποποιητικούς πίνακες αφαιρούνται συναλλαγές που είχαν δηλωθεί σε αρχικούς πίνακες, για τις οποίες συναλλαγές και τα παραστατικά τους έχουν προσκομισθεί στον έλεγχο και είναι καταχωρημένες στα βιβλία του ελεγχόμενου.

- Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη και αυτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις είτε πελάτες, είτε προμηθευτές της προκύπτει ότι υπάρχουν οι ίδιες ελλείψεις, παραλείψεις, μη υποβολές συναλλαγών απ' τους αντισυμβαλλόμενους. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι υπήρχε συμπαιγνία μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.
- .....πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από τις άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα, .....
- Πέραν της ανυπαρξίας αγορών η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προκύπτει και απ' τον τρόπο έκδοσης τους, .....
- Η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις προκύπτει και από τα τηλέφωνα που είναι καταγεγραμμένα στα στοιχεία των ληπτριών επιχειρήσεων. Στα υπ'αρ ..... Δ.Α.Τ. είναι καταχωρημένο το σταθερό τηλέφωνο ..... Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν προς δύο λήπτριες επιχειρήσεις: 1) την ..... με Α.Φ.Μ ..... και την ..... με Α.Φ.Μ ..... Στα υπ'αρ..... Δ.Α.Τ. είναι καταχωρημένο το κινητό τηλέφωνο ..... Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν προς πέντε λήπτριες επιχειρήσεις.....
- Η εικονικότητα του συνόλου των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων από και προς την ελεγχόμενη προκύπτει από το γεγονός ότι δεν υπάρχει συνάρτηση των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών από αυτήν καθ' όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου.
- Η εικονικότητα προκύπτει και από είδος των πωληθέντων ειδών. Η ελεγχόμενη ενώ προμηθεύεται είδη χωρίς καμία εξειδίκευση του είδους, σε κάποιες περιπτώσεις πουλάει με εξειδίκευση του είδους και σε κάποιες περιπτώσεις πραγματοποιεί εξαγωγές ακόμη και στοκ εμπορεύματα σε είδη που αγόρασε ένα με δύο μήνες πριν και μάλιστα στην ίδια σεζόν.
- Από την επεξεργασία του λογαριασμού που τηρεί η ελεγχόμενη στην Εθνική Τράπεζα προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:
  - α) Από την επεξεργασία των αποσταλμένων παραστατικών προέκυψαν στοιχεία που επιβεβαιώνουν την ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του ..... στη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης.....
  - β) ΧΡΗΣΗ 2016: Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων προέκυψε ότι κατατίθενται ανά διαστήματα χρήματα από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών και κυρίως από αυτές που ανήκουν στο κύκλωμα και στην συνέχεια γίνεται ανάληψη σχεδόν ολόκληρου του ποσού που συγκεντρώθηκε προοδευτικά προκειμένου να εξοφληθούν innoisce εκδόσεως της επιχείρησης ..... Στις περιπτώσεις δε που δεν υπάρχει υπόλοιπο για να καλυφθούν οι υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών με την Ουγγρική επιχείρηση ..... κατατίθενται απ' ευθείας χρήματα από τον ελεγχόμενο. .... η

επιχείρηση ..... είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, όπως προέκυψε από τα αποτελέσματα της διοικητικής συνδρομής με τις αρχές της Ουγγαρίας.

γ) Χρήση 2017: Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων του λογαριασμού το 2017, προέκυψε ότι τριάντα από τις τριάντα επτά κινήσεις αφορούν κατάθεση χρημάτων ανά διαστήματα μόνο από λήπτριες επιχειρήσεις που ανήκουν στο κύκλωμα για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών και στην συνέχεια ακολουθεί άμεσα ανάληψη σχεδόν ολόκληρου του ποσού που συγκεντρώθηκε προοδευτικά προκειμένου να εξοφληθούν *invoice εκδόσεως της επιχείρησης* ..... Στις περιπτώσεις δε που δεν υπάρχει υπόλοιπο για να καλυφθούν οι υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών με την Ουγγρική επιχείρηση ..... κατατίθενται απ' ευθείας χρήματα απ' τον ελεγχόμενο ή τον ..... στον λογαριασμό.

δ) Δεν πραγματοποιείται καμία ανάληψη χρημάτων για να πληρωθούν οι υπόλοιπες προμηθεύτριες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία.

➤ Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων προέκυψε η λήψη τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από δύο επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Κίνα, τα οποία σύμφωνα με τα απαντητικά έγγραφα που έλαβαν από τις φορολογικές αρχές της Κίνας, ....., **είναι πλαστά**, καθώς καμία εξ αυτών δεν είναι υπαρκτή. ....

➤ Εκδίδονται παραστατικά σε βουλγάρικες επιχειρήσεις με ανύπαρκτα Α.Φ.Μ./VIES.

➤ ..... διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις.....μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη ...:

Από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύονται και στοιχειοθετούνται πλήρως οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι εικονικά και εικονικά – πλαστά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους».

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. .... έγγραφο της ..... και την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... προμηθεύτρια της επιχείρησης της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι, ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε είναι εικονικά και εικονικά–πλαστά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ανωτέρω έκθεσης οι λόγοι της εικονικότητας είναι: «.....

➤ Η επιχείρηση ..... κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιοσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.

Συγκεκριμένα ..... διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α. Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.

β. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της. Χαρακτηριστικά αναφέρουμε ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρξε καμία αγορά παγίου.

γ. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, η έδρα της ελεγχόμενης δεν λειτούργησε ποτέ.

δ. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε υποκαταστήματα. Η ελεγχόμενη οντότητα πέραν της δηλωθείσας έδρας της, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα. Παρά ταύτα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2016 και συγκεκριμένα στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) ως έδρα της επιχείρησης δηλώθηκε ακίνητο επί της ..... και περίοδο μίσθωσης από 1-12-2016 έως 31-12-2016. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν πρόκειται για αδήλωτο υποκατάστημα του ελεγχόμενου ή αποθηκευτικός χώρος το συνεργείο ελέγχου επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου, προκειμένου να παρέχει πληροφορίες σχετικά.....Εκ των ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντων προκύπτουν τα εξής:

-ο ελεγχόμενος νοίκιασε το εν λόγω ακίνητο των 16 τ.μ για δυο έτη για να το χρησιμοποιήσει ως έδρα του ως εμπορικός αντιπρόσωπος, αντικείμενο εργασιών που καμία σχέση δεν έχει με τα δηλωθέντα αντικείμενα δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης.

-Η δηλωθείσα έδρα του ελεγχόμενου είναι επί της .....

-Το εν λόγω γραφείο από πληροφορίες που συνέλεξε ο ιδιοκτήτης του ..... δεν λειτούργησε ποτέ.

-Ο .....αποχώρησε χωρίς αιτιολογία από το εν λόγω γραφείο τέλη Ιανουαρίου του 2017.

-Τέλος το γραφείο επί της ..... λόγω του εμβαδού του 16 τ.μ, δεν μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως αποθηκευτικός χώρος.....

- Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις. ....
- Πέραν της ανυπαρξίας αγορών η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει τόσο από τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης τους, όσο και από τον τρόπο καταχώρησης τους στα βιβλία της ελεγχόμενης .....
- Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

- ..... η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Υπέβαλε μόνο δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 δηλώνοντας ζημιές 5.869,33 ευρώ.
- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.ΠΑ όπου οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια ποσά, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων.
- Επίσης ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνών Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου και Μαρτίου του 2017.
- Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2016 όπου από τον έλεγχο του εντύπου Ε3 που συνυποβλήθηκε με την ανωτέρω δήλωση, προκύπτει ότι η επιχείρηση δήλωσε: μηδενικές δαπάνες, απογραφή λήξης μηδενική και αξία αγορών που υπολείπεται της αξίας των πωλήσεων της, με αποτέλεσμα να παρουσιάζει ζημία ύψους 5.869,33€, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων.
- Για το φορολογικό έτος 2017 δεν υπεβλήθη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Από έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη και αυτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προκύπτει ότι υπάρχει συνεννόηση για τα δηλωθέντα σε αυτές, καθώς δηλώνονται ίδιες συναλλαγές από τον ελεγχόμενο με τους πελάτες του, χωρίς να είναι όλες δηλωμένες στα βιβλία του και χωρίς να έχουν προσκομισθεί παραστατικά για όλες.
- Η εικονικότητα του συνόλου των ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων από και προς την ελεγχόμενη προκύπτει από το γεγονός ότι δεν υπάρχει συνάρτηση των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών από αυτήν καθ' όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου. Πουλάει είδη, για τα οποία δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές.
- Η εικονικότητα προκύπτει και από το είδος των πωληθέντων ειδών: Ενώ πραγματοποιεί υποτιθέμενες αγορές με ειδίκευση του είδους με κωδικούς από 11-3-2017, πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων με ειδίκευση του είδους τον Ιανουάριο και Φεβρουάριο του 2017. Εμφανίζεται να πραγματοποιεί αγορές από τις 6-12-16 και ήδη από τις 17-12-2016 αρχίζει να πουλάει στοκ εμπορεύματα, χωρίς να έχουν προηγηθεί αγορές στοκ εμπορευμάτων. Δεν νοείται να πουλιούνται εμπορεύματα στοκ σε ένα δεκαήμερο από τις αγορές τους και μάλιστα μέσα στην ίδια σεζόν.
- Από την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού που τηρεί ο ελεγχόμενος στην Εθνική Τράπεζα στη χρήση 2016 προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:
  - α) Η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του ..... στη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης.....
  - β) Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων προέκυψε ότι κατατίθενται σε δύο ημερομηνίες χρήματα από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών

στις 15-12-16 και στις 20-12-16. Όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο υποκατάστημα της Εθνικής Τράπεζας στην .....

Από την επεξεργασία των κινήσεων του ανωτέρω λογαριασμού στη χρήση 2017 προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:

A) Η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του ..... στη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης.....

B) Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων προέκυψε ότι κατατίθενται χρηματικά ποσά από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών και στη συνέχεια εξοφλούνται συναλλαγές του ελεγχόμενου που αφορούν αγορές από επιχειρήσεις του κυκλώματος.....

➤ Τα εκδοθέντα στοιχεία από την ελεγχόμενη φέρουν διάφορους γραφικούς χαρακτήρες γεγονός που δεν δικαιολογείται καθώς ο .....δεν απασχόλησε προσωπικό. Αλλά το σημαντικότερο όλων είναι ότι φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του κυκλώματος φέρουν τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα με κάποια από τα εκδοθέντα στοιχεία από τον ελεγχόμενο.

➤ .....πάρα πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από τις άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα, .....

➤ ..... διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις .....μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη ...

Από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύονται και στοιχειοθετούνται πλήρως οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ.....έγγραφο της .....και την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... προμηθεύτριας της επιχείρησης της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε από την .....πως ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε είναι εικονικά και εικονικά-πλαστά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ανωτέρω έκθεσης οι λόγοι της εικονικότητας είναι:

- «..... Ουδέποτε η ελεγχόμενη επιχείρηση αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται κατά τα φαινόμενα και μόνο να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις. ....
- Πέραν της ανυπαρξίας αγορών η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων προκύπτει τόσο από τον τρόπο και το χρόνο έκδοσής τους όσο και από τον τρόπο καταχώρησής τους στα βιβλία της ελεγχόμενης .....

- Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.
- Η επιχείρηση .....κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε την δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιοσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις.

Συγκεκριμένα από σχετική έρευνα-έλεγχο που διενεργήθηκε ..... διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- α. Η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να έχει την έδρα της στην οδό ..... Πρόκειται για ένα ενιαίο χώρο εμβαδού 50 τ.μ με w.c.. Η ελεγχόμενη οντότητα πέραν της δηλωθείσας έδρας της, δεν δήλωσε άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα..... Ο χώρος αυτός δεν ήταν ικανός να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων,.....
- β. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό. ....
- γ. Η ελεγχόμενη οντότητα δε φέρει τα χαρακτηριστικά μιας σύννομης επιχείρησης....
- δ. Ούγγρος υπήκοος που δραστηριοποιείται για πρώτη φορά στην Ελλάδα, δεν ομιλεί την ελληνική γλώσσα, ούτε την κινέζικη, όπως προέκυψε από την κατάθεση του ....., πραγματοποιεί έναρξη εργασιών στις 7-12-2016 και από τις 9-12-2016 έως 30-12-2016 αποκτά άμεσα πελατολόγιο και προμηθεύει ημεδαπές επιχειρήσεις σε διάφορες πόλεις της Ελλάδος, .....
- ε. ...προσκομίζει τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης ο ..... που καμία εμφανή σχέση έχει με την ελεγχόμενη .....
- ζ. Από τους διεξαχθέντες ελέγχους ..... διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη...
- στ) .... ελέγχονται οι έξι από τις επτά επιχειρήσεις του κυκλώματος. Στο πλαίσιο του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι για τις πέντε εξ αυτών οι οποίες είναι και προμηθεύτριες επιχειρήσεις του ....., η έδρα τους δεν λειτούργησε ποτέ. Η μόνη έδρα που εμφανίζεται να είναι σε λειτουργία είναι αυτή του ..... Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με το ότι οι Ούγγροι σύμφωνα με τον ..... ήθελαν να βρεθεί χώρος κοντά στην κινέζικη αγορά της Θεσσαλονίκης και η ατομική επιχείρηση του ..... ήταν στην καρδιά της κινέζικης αγοράς και το ότι ο ..... διαπιστώθηκε η εμπλοκή του στις εν λόγω επιχειρήσεις ως αυτοργός στην έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτές, ήταν η μόνη επιχείρηση που περνούσε κάθε μέρα σημαίνει ότι η εν λόγω έδρα είχε μετατραπεί σε εκδοτήριο εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.ΠΑ όπου οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια ποσά, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων.

- .....δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός Φεβρουαρίου του 2017 και ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνός Μαρτίου του 2017.
- .....δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος μόνο για φορολογικό έτος 2016.
- Από έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη και αυτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προκύπτει ότι υπάρχει συνεννόηση για τα δηλωθέντα σε αυτές, καθώς δηλώνονται ίδιες συναλλαγές από τον ελεγχόμενο με τους πελάτες του, χωρίς να είναι όλες δηλωμένες στα βιβλία του και χωρίς να έχουν προσκομισθεί παραστατικά για όλες.
- ✓ .....δεν υπάρχει συνάρτηση των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών από αυτήν. Πουλάει είδη, για τα οποία δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές. ....
- ✓ Πουλάει εμπορεύματα κινέζικης προέλευσης, για τα οποία δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές στην ελεγχόμενη περίοδο. ....
- ✓ Ενώ ο ελεγχόμενος πραγματοποιεί αγορές χωρίς καμία εξειδίκευση του είδους, τα ενενήντα δύο Δ.Α.-Τ. εξ αυτών που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, που εξέδωσε προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις φέρουν εξειδίκευση του είδους και μάλιστα ανά γενικό είδος φέρουν διαφορετικό κωδικό, προκειμένου να καλύψουν τις ανάγκες της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης. Πωλούνται κάπες, γουνάκια, μπολερό, γούνες, δερμάτινα μπουφάν κ.α., για τα οποία δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αγορά τους.
- ✓ Από την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού που τηρεί ο ελεγχόμενος στην Εθνική Τράπεζα στις χρήσεις 2016 και 2017 προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις:
  - α) Η ενεργή συμμετοχή και εμπλοκή του ..... στη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
  - β) Η προχειρότητα με την οποία πραγματοποιούνται οι φερόμενες εξοφλήσεις των συναλλαγών μέσω τραπέζης.
  - γ) Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού προέκυψε ότι κατατίθενται χρηματικά ποσά από λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών, έτσι ώστε να καταστεί δυνατή η εξόφληση των υποτιθέμενων συναλλαγών μεταξύ των εικονικών επιχειρήσεων του κυκλώματος και τέλος να υπάρχει η δυνατότητα των επιχειρήσεων του κυκλώματος να εξοφλούν τις υποτιθέμενες αγορές τους και συγκεκριμένα τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τους, μέσω του τραπεζικού συστήματος.
  - δ) Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των επιχειρήσεων του κυκλώματος μεταξύ των οποίων είναι και η ελεγχόμενη προκύπτει ότι λειτουργούσαν όλες με πανομοιότυπο τρόπο.
- Τα εκδοθέντα στοιχεία φέρουν διάφορους γραφικούς χαρακτήρες γεγονός που δεν δικαιολογείται με την ύπαρξη ενός μόνο υπαλλήλου. Τα δε εκδοθέντα στοιχεία προς



ελληνικές επιχειρήσεις στην πλειονότητα τους φέρουν ξεκάθαρη ελληνική γραφή σε αντίθεση με τα εκδοθέντα προς κινέζικες λήπτριες επιχειρήσεις. Γεγονός που σημαίνει ότι ο εκάστοτε λήπτης συμπλήρωνε τα στοιχεία κατά το δοκούν.

- .....πλειάδα επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από μία έως και πέντε άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα, .....

Από το σύνολο των προαναφερθέντων στοιχείων αποδεικνύονται και στοιχειοθετούνται πλήρως οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους».

**Επειδή**, σύμφωνα με την έρευνα της .....που διενεργήθηκε για τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις :«.....» με Α.Φ.Μ....., «.....» με Α.Φ.Μ..... και «.....» με Α.Φ.Μ..... προέκυψαν τα εξής :

- «.....Από τους διεξαχθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις που απαρτίζεται από τις κάτωθι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων είναι και οι ελεγχόμενες καθώς:

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Έδρα	Αντικείμενο Δραστηριότητας	Ημερομηνία έναρξης
.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	31-10-2016
.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	.....ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	..... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	6-12-2016
.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	.....	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ	7-12-2016
.....	.....	ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ	.....	ΧΟΝΔΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	13-1- 2017
.....	.....	Η'	..... ΘΕΣ/ΝΙΚΗ	ΧΟΝΔΙΚΟ	16-1-

		ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ		ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	2017
.....	.....	Α' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	.....ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΔΩΡΩΝ	17-1- 2017

- ✓ Τέσσερεις αλλοδαποί ουγγρικής καταγωγής, μεταξύ αυτών και ο ελεγχόμενος ..... με Α.Φ.Μ ....., οι τρεις εκ των οποίων είναι αδέρφια, έκαναν μέσα σε ένα δίμηνο από 31-10-16 έως 6-12-2016 έναρξη ατομικών επιχειρήσεων, των οποίων οι έδρες βρίσκονταν σε κοντινή απόσταση, δηλώνοντας αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων – παραδόσεων). Στη συνέχεια τον Ιανουάριο του 2017 τρεις αλλοδαποί και πάλι ουγγρικής καταγωγής δύο εκ των οποίων έχουν συγγενική σχέση από 13-1-2017 έως 17-1-2017 πραγματοποιούν έναρξη ατομικών επιχειρήσεων δηλώνοντας το ίδιο αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο ειδών δώρων.
- ✓ Όσες εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προμηθεύτηκαν από τις ίδιες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία που στο σύνολό τους ανέρχονται σε τριάντα δύο, οι οποίες στεγάζονται σε συγκεκριμένες διευθύνσεις και ανήκουν σε συγγενικά πρόσωπα, όπως και οι Ούγγροι που έκαναν έναρξη στην Ελλάδα.
- ✓ Ο μεγαλύτερος προμηθευτής όλων των επιχειρήσεων που προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι η ανύπαρκτη επιχείρηση .....
- ✓ Όλες οι υπόλοιπες Ουγγρικές επιχειρήσεις πλην της επιχείρησης ....., εξέδωσαν ίνβοις προς τις επιχειρήσεις του κυκλώματος με πανομοιότυπο τρόπο. Εκδίδουν δε εναλλάξ και συνεχόμενα ίνβοις προς τις ουγγρικές επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα και ελέγχονται από την Υπηρεσία τους.
- ✓ Τρεις εξ αυτών προμηθεύονται ίνβοις που αφορούν παροχή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Κίνα που από τους διεξαχθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε ότι αφορούν λήψη εικονικών – πλαστών φ/σ καθώς οι κινέζικες εταιρείες είναι ανύπαρκτες.
- ✓ Οι μοναδικές αγορές στην ημεδαπή που παρουσιάζουν οι εν λόγω επιχειρήσεις, όλες είναι μεταξύ τους, προμηθεύονται και πουλάνε εμπορεύματα ο ένας στον άλλο. Ο μοναδικός λόγος είναι αφενός να παρουσιάσουν αγορές εμπορευμάτων, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις πωλήσεις τους και αφετέρου με την εξόφληση των παραστατικών μέσω τραπέζης να εμφανίζουν διαθέσιμο υπόλοιπο, προκειμένου να προβούν σε έκδοση ιδιωτικών εμβασμάτων που αφορούν προμήθεια και εξόφληση ίνβοις εκδόσεως του ..... ΚΦΤ που είναι μια εικονική – συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, με έδρα στην Ουγγαρία.
- ✓ Από τον διεξαχθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι εκτός από κοινούς προμηθευτές οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν και κοινούς πελάτες.

- ✓ Όλοι οι Ούγγροι έκαναν ειδικό πληρεξούσιο στον ....., ο οποίος όπως διαπιστώθηκε από τους διεξαχθέντες ελέγχους είχε στην κατοχή του τα βιβλία και στοιχεία των ανωτέρω επιχειρήσεων και διαχειριζόταν τους λογαριασμούς που τηρούσαν όλοι στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ.....έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .... το οποίο αφορά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... προμηθεύτριας της επιχείρησης της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε πως τα στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους. Οι λόγοι της εικονικότητας είναι:

- «... Έχουν εκδοθεί πλείστα εικονικά τιμολόγια με τον ίδιο αριθμό, σε διαφορετικές ημερομηνίες, σε διαφορετικούς συναλλασσόμενους και σε διαφορετικές πόλεις, ....Από την προσπάθεια κατακερματισμού των αξιών των εικονικών τιμολογίων, προκειμένου αυτά να είναι κάτω από 500€ (ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής), ο εκδότης δεν κατάφερε να τηρήσει ενιαία αρίθμηση, χρησιμοποίησε δε πολλές φορές ταυτόσημους αριθμούς. Το γεγονός αυτό ενισχύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
- Έχουν εκδοθεί πλείστα εικονικά τιμολόγια στην ίδια ημερομηνία και σε διαφορετικές πόλεις,.... Συμπερασματικά, δεν είναι εφικτό ο ....., ο οποίος δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα, ούτε έχει απασχολήσει προσωπικό, να βρίσκεται ταυτόχρονα σε διαφορετικές περιοχές της Ελλάδας και να εκδίδει τιμολόγια σε διάφορους συναλλασσόμενους. Το γεγονός αυτό ενισχύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
- ...προσκομίστηκαν κατασκευασμένα καταθετήρια τραπεζών προκειμένου να παραπλανήσουν τη Φορολογική Αρχή και να προσδώσουν επίφαση νομιμότητας στις φερόμενες συναλλαγές. Τούτο επιβεβαιώνεται από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ....., από τον οποίο διαπιστώθηκε η πλαστότητα των παραστατικών αυτών. Το γεγονός αυτό ενισχύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
- .....οι συναλλασσόμενοι υπέβαλαν τροποποιητικές / συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος/ΦΠΑ, όπου αναίρεσαν τα ποσά των παραστατικών με εκδότη τον ..... Το γεγονός αυτό ενισχύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
- Στην περίπτωση της συναλλασσόμενης Κ..... Ρ..... με ΑΦΜ 1....., γίνεται παραδοχή της εικονικότητας της συναλλαγής.
- Στην περίπτωση της συναλλασσόμενης .....με ΑΦΜ .....προκύπτει ότι η ανωτέρω επιχείρηση ουδέποτε άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της, ούτε ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων. Επίσης, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ΦΕ

2017 και 2018, καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από 01-04-2018 και έπειτα. Το γεγονός αυτό επαληθεύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

- Στις περιπτώσεις των συναλλασσόμενων R... M..... Y... με ΑΦΜ ..... και Z..... X..... M.... με ΑΦΜ 1..... διαπιστώθηκε η μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο των φερόμενων συναλλαγών (άνω των 500€). Το γεγονός αυτό ενισχύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
- Ο παρών έλεγχος πραγματοποίησε έλεγχο κλειστής αποθήκης σε δύο είδη, στα οποία είναι εφικτή η εκτέλεση της επαλήθευσης αυτής. Επιλέχθηκε το είδος «υποδήματα» και το είδος «τσάντες» και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι: Αναφορικά με τα υποδήματα: Από τις τρεις (3) εισαγωγές που διενήργησε ο ελεγχόμενος από την Τουρκία, το είδος «υποδήματα» βρέθηκε στη διασάφηση εισαγωγής με α/α ..... Διαπιστώνεται ότι εισήχθησαν 741 ζευγάρια υποδημάτων. Ωστόσο, ο ελεγχόμενος φέρεται να έχει πωλήσει πάνω από 5.000 ζευγάρια .....Αναφορικά με το είδος «τσάντα»: Από τις τρεις (3) εισαγωγές που διενήργησε ο ελεγχόμενος από την Τουρκία, το είδος «τσάντα» βρέθηκε στη διασάφηση εισαγωγής με ..... Διαπιστώνεται ότι εισήχθησαν 588 τεμάχια τσαντών. Ωστόσο, ο ελεγχόμενος φέρεται να έχει πωλήσει πάνω από 1.690 τεμάχια τσάντες..... Εξάλλου, για το είδος αυτό δεν υπάρχει καν δηλωθείσα δραστηριότητα εκ μέρους του ελεγχόμενου...
- Φέρεται να έχουν πωληθεί είδη για τα οποία δεν υπάρχουν αγορές, π.χ. αρκουδάκι λούτρινο, μαγιό, κιμονό, χαλιά, μπιζού. Το γεγονός αυτό επαληθεύει τη μη ύπαρξη των εμπορευμάτων που μνημονεύονται στα εκδοθέντα στοιχεία και κατ' επέκταση την εικονικότητα των στοιχείων αυτών. Εξάλλου, για τα είδη αρκουδάκι λούτρινο, χαλιά, μπιζού δεν υπάρχει καν δηλωθείσα δραστηριότητα εκ μέρους του ελεγχόμενου....
- Επίσης, φέρεται να εισήχθησαν είδη, για τα οποία δεν υφίστανται πωλήσεις. Εξάλλου, για τα είδη αυτά δεν υπάρχει καν δηλωθείσα δραστηριότητα εκ μέρους του ελεγχόμενου. ....
- Πραγματοποίησε εισαγωγές εμπορευμάτων με ημερομηνίες 10/01/2017 (11.747,05€), 30/01/2017 (19.935,97€), 10/02/2017 (24.611,32€), και 13/03/2017 (24.201,58€) συνολικής (στατιστικής) αξίας 80.495,92 € ενώ βάσει των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση (φορολογικών ετών 2016 & 2017) δεν πραγματοποίησε αγορές στο εσωτερικό. Ωστόσο, η ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με τις ίδιες καταστάσεις παρουσιάζει έσοδα ύψους 27.315,00 € για το φορολογικό έτος 2016 μη έχοντας αγορές και εισαγωγές εμπορευμάτων, και 690.585,83 € για το φορολογικό έτος 2017 έχοντας πολύ περιορισμένης αξίας εισαγωγές συνολικής αξίας 80.495,92 €. Τα δε αγαθά, που περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια αν και συνάδουν με τη δραστηριότητα του χονδρικού εμπορίου ειδών ματισμού (ενδυμάτων) και υποδημάτων, περιλαμβάνουν πλήθος κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, αλλά και ηλεκτρολογικού υλικού ευτελούς αξίας με γενική περιγραφή ανά είδος, και ως εκ τούτου εύλογα αμφισβητείται η ποιότητά τους, η αξία πώλησής τους, καθώς και το

είδος όπως αποτυπώνεται στα εκδοθέντα τιμολόγια που παρέλαβε ο έλεγχος (άρθρο 9 ν.4308/2014).

- Αναφορικά με τον τελωνειακό έλεγχο των ως άνω εισαγωγών εμπορευμάτων προέκυψαν ενδείξεις:
- -υποτιμολόγησης της αξίας των τιμολογίων εισαγωγής εμπορευμάτων υπό την έννοια ότι τα αναγραφόμενα επί των τιμολογίων εμπορεύματα έχουν ευτελή αξία ανά είδος, μεγάλη ποσότητα,  
-εύλογης αμφιβολίας σχετικά με την οδική μεταφορά εμπορευμάτων στο ..... με δεδομένη τη δήλωση εγκαταστάσεων του ελεγχόμενου στο ..... και στο .....ης, με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής,  
-παρατυπιών κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων οι οποίες έχουν σχέση με την ακυρότητα τελωνειακών εγγράφων (πιστοποιητικά κυκλοφορίας ATR), λόγω του ότι από τις τουρκικές αρχές δεν επιβεβαιώθηκε η προέλευση των εμπορευμάτων από την ίδια χώρα και --αμφισβήτησης του τρόπου είσπραξης από τους εκτελωνιστές των αμοιβών και των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%), οι οποίες καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικών λογαριασμών στα αρμόδια Τελωνεία, καθώς τούτες με βάση τους ισχυρισμούς των εκτελωνιστών εισπράχθηκαν με μετρητά.
- Δήλωσε στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2016 και Α' τριμήνου 2017 (δεν υποβλήθηκε περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το Β' τρίμηνο 2017) συνολικές φορολογητέες εκροές ποσού 289.639,94 € (Φ.Π.Α. 69.513,59€) και συνολικές φορολογητέες εισροές ποσού 246.156,39 € (Φ.Π.Α. 59.077,51€), ενώ δεν δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017. Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τα δεδομένα των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές – δαπάνες όσες δήλωσε στις ως άνω περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ήτοι δηλώθηκαν ανύπαρκτες αγορές – δαπάνες χωρίς παραστατικά. Με δεδομένη την δημιουργία ληξιπρόθεσμων οφειλών Φ.Π.Α. (10.686,08€) κατά την υποβολή των εν λόγω περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, ανείσπρακτων στο σύνολό τους μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, καθώς και την μόνη είσπραξη από τις τελωνειακές υπηρεσίες κατά τον εκτελωνισμό Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 19.319,02 €, διαπιστώνεται η επιτηδευμένη συρρίκνωση των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών και η αδικαιολόγητη διόγκωση των φορολογητέων εισροών προκειμένου να κατασκευαστεί μία ψευδής εικόνα ορθής τήρησης φορολογικών υποχρεώσεων με το μικρότερο δυνατό κόστος.
- Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 500,00 € προκειμένου οι συναλλαγές να παρουσιάζουν εικόνα νομιμοφάνειας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 περί μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών αξίας άνω των 500,00 € εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση

γίνει με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η εν λόγω τεχνητή διευθέτηση σε αρκετές περιπτώσεις εφαρμόζεται με την έκδοση πλήθους τιμολογίων εντός περιόδου λίγων ημερών.

- Από τον έλεγχο του με αριθμό GR..... τραπεζικού λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι, στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τράπεζας (εμβάσματα και μεταφορές), οι τραπεζικές κινήσεις είχαν σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές που περιγράφονται στην αιτιολογία της κάθε κίνησης, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων. Επίσης, ύστερα από έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε αρκετές περιπτώσεις τραπεζικών εγγράφων εξόφλησης συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας με πελάτες αρμοδιότητας άλλων Δ.Ο.Υ. , διαπιστώθηκε ότι τούτα είναι πλαστά. Επιπρόσθετα, εντοπίστηκαν συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα τα οποία πιθανολογείται ότι εμπλέκονται ως υποκρυπτόμενοι....
- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή αλλά και προσωπικό για την αποθήκευση, διαχείριση και διανομή των εμπορευμάτων. Ειδικότερα, δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ήτοι Φ.Ι.Χ., ειδικευμένο προσωπικό για την προώθηση και πώληση των εμπορευμάτων σε πολλές περιοχές στο εσωτερικό της χώρας (νησιωτικές και ηπειρωτικές περιοχές) σε διάστημα ενός εξαμήνου (20/12/2016-24/05/2017), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.
- Σύμφωνα με τις καταθέσεις του ελεγχόμενου .....αλλά και τις καταθέσεις όλων των εμπλεκόμενων, σύμφωνα με τον έλεγχο που διενήργησε στο Τελωνείο ....., διαπιστώθηκε ότι πιθανολογείται η μη συμμετοχή του ελεγχόμενου στην πραγματοποίηση όλων των επίμαχων συναλλαγών. Ειδικότερα, τούτη η διαπίστωση πηγάζει και από την από 21/05/2019 υπεύθυνη δήλωση του ελεγχόμενου με βάση την οποία δηλώνει άγνοια και ότι έπεσε θύμα εκμετάλλευσης, ενώ δεν κατέχει λογιστικά αρχεία και στοιχεία, καθώς και τον εντοπισμό από τον έλεγχο προσώπων που πιθανολογείται ότι αποπειράθηκαν να παρεμποδίσουν τη διενέργεια ελέγχου ή υπέθαλψαν ή υποκίνησαν άλλο πρόσωπο ή συνέργησαν με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Ωστόσο, δεν είναι εφικτό να βγουν συμπεράσματα ως προς τη συμμετοχή των υπόλοιπων εμπλεκόμενων, οι οποίοι είτε κατέθεσαν ενόρκως στις αρμόδιες Τελωνειακές Υπηρεσίες, είτε εντοπίστηκαν από τον έλεγχο, με την επιφύλαξη του πορίσματος ερευνών αρμόδιων Δ.Ο.Υ. κατόπιν διαβίβασης δελτίων πληροφοριών προς αυτές από την Υπηρεσία μας. Κατά συνέπεια, κατά τη σύνταξη της παρούσας ο έλεγχος κρίνει ότι ο ..... φέρει την αποκλειστική ευθύνη για τη σύσταση και λειτουργία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης λόγω του ότι δεν έχει προσκομίσει δικαστική απόφαση που να τον θέτει σε δικαστική συμπαράσταση και να δικαιολογεί την ελαττωμένη δικαιοπρακτική ικανότητα που επικαλείται, αλλά και λόγω της ταυτόχρονης άσκησης αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία προϋποθέτει την συναλλαγή με φορείς του δημοσίου (ΟΠΕΚΕΠΕ) και ιδιωτικού τομέα (τράπεζα, προμηθευτές-πελάτες) και άρα δικαιοπρακτική ικανότητα. Εξάλλου, ο ελεγχόμενος

παρείχε εξουσιοδοτήσεις για τη σύσταση της επιχείρησης, ενώ τον τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο είναι δικαιούχος μπορούσε μόνο ο ίδιος να τον διαχειριστεί.

- ..., ο έλεγχος εκτιμά ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, και οι εισαγωγές αγαθών είναι πραγματικό γεγονός το οποίο ενδεχομένως θα μπορούσε να συνδεθεί με πωλήσεις απροσδιόριστης αξίας και ποσότητας στο εσωτερικό. Ωστόσο, τούτο είναι ανέφικτο καθώς με βάση τα δεδομένα του ελέγχου δεν μπορεί να προσδιορισθεί το μέγεθος της εικονικότητας καθώς πιθανολογείται ότι υπάρχουν περιπτώσεις εικονικών συναλλαγών στο σύνολό της αξίας τους και περιπτώσεις μερικώς εικονικών συναλλαγών με απροσδιόριστη έκταση. Επισημαίνεται ότι εννοιολογικά η εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων δεν υφίσταται, καθώς οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες, είτε στο σύνολό τους είτε μερικώς, και δεν αμφισβητείται το πρόσωπο του εκδότη. Το δε κίνητρο των ληπτριών επιχειρήσεων, οι οποίες όπως αποδεικνύεται σε αρκετές περιπτώσεις γνώριζαν τα οφέλη και το κόστος συμμετοχής στη συναλλακτική διαδικασία με την ελεγχόμενη επιχείρηση (πλαστά τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης, λήψη πολλών τιμολογίων αξίας οριακά κάτω των 500€ κ.ά.), για την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία εικονικών συναλλαγών αποτελεί η έκπτωση εικονικών φορολογητέων εισροών (Φ.Π.Α.) και αγορών (Φ.Ε.) επιτυγχάνοντας μειωμένη απόδοση φόρων».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, (όπως παραστατικά ολικής εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων κλπ.), συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

**Επειδή**, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι Εκθέσεις Ελέγχου της ....., καθώς και η Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από

τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ....., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του



φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις 25/11/2022 το αρ.....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και σε απάντηση αυτών η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ .....υπόμνημα απόψεων εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος

### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας**

(άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**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 δύο 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, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

**Επειδή**, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση

οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι 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, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **16-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	<b>2.270,52€</b>	<b>2.270,52€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του .....

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	<b>27.514,94€</b>	<b>5.089,34€</b>	<b>5.089,34€</b>	<b>22.425,60€</b>

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.