



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 21-10-2024

Αριθμός απόφασης: 2272

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Φ.Ε.Κ. Β' 1440/27-07-2017),

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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., ιδιοκτήτρια ατομικής επιχείρησης, με έδρα στη επί της οδού,

κατά: της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **10.607,64 ΕΥΡΩ** (7.071,76 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 3.535,88 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης της 74 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 29.466,20 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 7.071,76 ΕΥΡΩ.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από/2023 «Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων» του, η οποία διαβιβάστηκε στο με το υπ. αριθ. έγγραφο της. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου η, ενημέρωσε το ότι οι οντότητες - **Α.Φ.Μ.**, - **Α.Φ.Μ.** και - **Α.Φ.Μ.** εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους και μεταξύ των ληπτών ήταν και η επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του **Δ.Ο.Υ.** για το φορολογικό έτος **2018** με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2018 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης της: α) **είκοσι δύο (22)** εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από

την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας 8.788,40 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 2.109,18 ΕΥΡΩ, β) **είκοσι τέσσερα (24)** εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας καθαρής αξίας 9.514,80 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 2.283,51 ΕΥΡΩ και γ) **είκοσι οκτώ (28)** εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας καθαρής αξίας 11.163,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 2.679,07 ΕΥΡΩ.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.) που έλαβε η προσφεύγουσα εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.** κατά τη φορολογική περίοδο **01/01/2028 – 31/12/2018** ήταν τα ακόλουθα:

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.) που έλαβε η προσφεύγουσα εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.** κατά τη φορολογική περίοδο **01/01/2028 – 31/12/2018** ήταν τα ακόλουθα:

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.) που έλαβε η προσφεύγουσα εκδόσεως από την οντότητα - **Α.Φ.Μ.** κατά τη φορολογική περίοδο **01/01/2028 – 31/12/2018** ήταν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας - Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, η αιτιολογία έκδοσης της πράξης είναι πλημμελής και ουσιαστικά η έκδοση της πράξης αστήρικτη στηρίζεται δε σε πορίσματα ελέγχων που διενεργήθηκαν σε άλλες εταιρίες. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Δεν αποδεικνύεται η τέλεση παράβασης από μέρους της, ούτε η ύπαρξη δόλου για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπου άλλωστε δεν είχε κανένα λόγο να προβεί σε οιαδήποτε παράνομη πράξη
2. Η Διοίκηση μεταφέρει ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στην προσφεύγουσα, χωρίς να προβαίνει σε επαρκή και σαφή αιτιολογία. Οι παραβάσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως ποινικά αδικήματα, δεν δύναται να καταλογιστούν, αν δεν αποδεικνύεται ο δόλος του παραβάτη και η πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Η φορολογική αρχή υποχρεούται να διαπιστώσει

αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει αποκτήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, ενώ η αντικειμενική αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων δεν δημιουργεί τεκμήριο ανυπαρξίας της συναλλαγής. Μόνη η διαπίστωση από τον έλεγχο της εικονικότητας της επιχείρησης του εκδότη δεν αρκεί για την απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής.

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

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας*».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή

αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3, του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. 3.Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. Ειδικά, προκειμένου για ευκαιριακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,».

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

για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. 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 33 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: 2. *Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο

συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούστως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να

προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως: α) στη σχετική από/2023 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της, με ελεγχόμενη την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, β) στη σχετική από/2023 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της, με ελεγχόμενη την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, γ) στη σχετική από/2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της, με ελεγχόμενη την οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, εκδότριες των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται από τον έλεγχο του, δ) στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 3 και 5 & 5 του Ν.4337/2015, Ν.4308/2014 & Ν.4987/2022, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, του και ε) στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, του

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους για τους ακόλουθους λόγους: Αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση, **ΑΦΜ**, προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- 1) Δεν άσκησε ποτέ επιχειρηματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα.
- 2) Εμφανίζεται να προβαίνει σε πολύ μεγάλο ύψος χονδρικών πωλήσεων, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων Μ.Υ.Φ., χωρίς να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές και χωρίς να έχει την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών και χωρίς να διαθέτει μεταφορικά μέσα.
- 3) Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, από την έναρξή της.

4) Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν εμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος.

5) Δεν διαθέτει οικονομική και λογιστική οργάνωση, ανάλογη του πλήθους των οικονομικών συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από έναρξης, ενώ, για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020, έχει υποβάλει μόλις τρεις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όλες υποβληθείσες στις-2018. Επιπλέον, εμφανίζει πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος της και ουδέποτε προέβη σε ολική ή μερική εξόφληση αυτών, ούτε επεδίωξε τη ρύθμιση αυτών, πρακτική που δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

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

Περαιτέρω, σύμφωνα με το πόρισμα της από-2023 έκθεσης ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση, ΑΦΜ, προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1) Δεν άσκησε ποτέ επιχειρηματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα.

2) Εμφανίζεται να προβαίνει σε πολύ μεγάλο ύψος χονδρικών πωλήσεων, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων Μ.Υ.Φ., χωρίς να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές και χωρίς να έχει την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών και χωρίς να διαθέτει μεταφορικά μέσα.

3) Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, από την έναρξή της.

4) Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν εμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος.

5) Δεν διαθέτει οικονομική και λογιστική οργάνωση, ανάλογη του πλήθους των οικονομικών συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από έναρξης, ενώ, για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2020, έχει υποβάλει μόλις τρεις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όλες υποβληθείσες στις-2018. Επιπλέον, εμφανίζει πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος της και ουδέποτε προέβη σε ολική ή μερική εξόφληση αυτών, ούτε επεδίωξε τη ρύθμιση αυτών, πρακτική που δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.

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

Επιπλέον, σύμφωνα με το πόρισμα της από-2022 έκθεσης ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση, ΑΦΜ, προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1) Δεν άσκησε ποτέ επιχειρηματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα έδρα.

2) Εμφανίζεται να προβαίνει σε υπέρογκες πωλήσεις, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων Μ.Υ.Φ., χωρίς να εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, ενώ,

επιπλέον, δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την, για τις οποίες πραγματοποιήθηκε αμοιβαία διοικητική συνδρομή και δεν επαληθεύτηκαν ως υπαρκτές συναλλαγές.

3) Δεν απασχόλησε προσωπικό, καθώς δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΜΥ, ούτε προκύπτει να μετέφερε ή να κατέθεσε χρήματα για πληρωμές μισθοδοσίας.

4) Το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δεν έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος και δεν διαθέτει τραπεζικούς λογαριασμούς.

5) Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα.

6) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, από έναρξης. Επιπλέον, ουδέποτε προέβη σε ολική ή μερική εξόφληση των επιβληθέντων προστίμων.

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

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις, **ΑΦΜ**,, **ΑΦΜ** και, **ΑΦΜ**, ήταν μεν, κατά την ελεγχόμενη χρήση, φορολογικά υπαρκτές, αλλά κατ' ουσίαν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές και δεν απέκτησαν ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσουν οποιαδήποτε συναλλαγή, ώστε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν, είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ειδικότερα, πρόκειται για επαγγελματικά εξαφανισμένες επιχειρήσεις που δεν εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, αλλά λειτουργούν με αποκλειστικό σκοπό την εμπορία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, φέροντας τα κοινά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των εικονικών επιχειρήσεων.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος του, απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρ. αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων, στοιχείων και συναφών εγγράφων του άρθρου 14 παρ.2 του Ν.4987/2022, και πραγματοποίησε έλεγχο στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης, όπου βρέθηκαν καταχωρημένα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ενώ, επιπλέον, εξέτασε και απάντησε αιτιολογημένα στους ισχυρισμούς που προέβαλε η προσφεύγουσα με το με υπ' αρ. υπόμνημα. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δεν πραγματοποίησε έλεγχο, αλλά βασίστηκε μόνο στο πόρισμα ελέγχου για τις εκδότριες επιχειρήσεις, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, καθώς παρέλαβε τα εμπορεύματα και εξόφλησε τα τιμολόγια, χωρίς οι ισχυρισμοί της να συνοδεύονται από κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τη μεταφορά των

εμπορευμάτων και την εξόφληση των τιμολογίων, ενώ, επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, παρατηρείται η έκδοση φορολογικών στοιχείων την ίδια ημερομηνία ή σε συνεχόμενες ημερομηνίες, με καθαρή αξία έκαστο κάτω των 500,00 ΕΥΡΩ, ώστε να καταστρατηγείται η υποχρέωση εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών με τις εκδότριες επιχειρήσεις, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα ενώ της ζητήθηκε, δεν αναφέρθηκε ούτε προσκόμισε εκείνα τα στοιχεία που θα αποδείκνυαν ότι τα συγκεκριμένα εμπορεύματα πωλήθηκαν αλλά από κάποιο άλλο πρόσωπο που πιθανά θα είχε τη δυνατότητα να τα εμπορεύεται. Δεν προσκόμισε/επέδειξε κάποιο ξεχωριστό παραστατικό στοιχείο διακίνησης αλλά ούτε και κάποιο δικαιολογητικό εξόφλησης της αξίας των φερόμενων συναλλαγών.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία που αποδομούν τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών.

Επειδή, τόσο στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 7 παρ. 3 και 5 & 5 του Ν.4337/2015, Ν.4308/2014 & Ν.4987/2022 όσο και στην από/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α., του, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, αποτυπώνεται αναλυτικά η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον

υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: *«Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...»* και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας, ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος, αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29). Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα, 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. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί

αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΔΔ: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο, όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση, δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο. Περαιτέρω, δεν προκύπτει κάποια σχετική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, ώστε να ληφθεί υπόψη σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα.

Επειδή, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι αποτέλεσμα ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο αναφορικά με την ορθή ή μη έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Επειδή, εξάλλου, στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη, αποτυπώνεται η κρίση του ελέγχου σχετικά με τον επιδιωκόμενο σκοπό της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα ότι τελούσε σε γνώση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επεδίωξε τη λήψη τους και τη χρησιμοποίησή τους με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, την αποφυγή των φορολογικών υποχρεώσεων και τη δημιουργία οικονομικού οφέλους, με τη μείωση των καθαρών κερδών της κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και την αύξηση των φορολογητέων εισροών της με συνέπεια τη μείωση του αποδιδόμενου Φ.Π.Α..

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας με τη μη απόδειξη από τη φορολογική αρχή του δόλου της, πρέπει να απορριφθεί ως

αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος, κυρίως γιατί τέτοιο ζήτημα (τεκμήριο αθωότητας) μπορεί να τεθεί μόνο σε ποινική υπόθεση και όχι σε εξέταση διοικητικής πράξης επιβολής φόρου, όπως εν προκειμένω.

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

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της της, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	362.512,45	362.512,45	362.512,45	
Αξία φορολογητέων εισροών	282.914,91	253.448,71	253.448,71	29.466,20
Φόρος εκροών	87.002,99	87.002,99	87.002,99	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	87.002,99	79.931,23	79.931,23	7.071,76
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.071,76	7.071,76	7.071,76
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		3.535,88	3.535,88	3.535,88
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		10.607,64	10.607,64	10.667,64

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με

τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.