



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 25-10-2021
Αριθμός Απόφασης: 2946

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- 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.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στη επί του 8,5 ου χλμ., Τ.Κ., νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά : α) της με αριθμ./30-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, β) της με αριθμ./30-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. έτους 2014, γ) της με αριθμ./30-12-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/1997, φορ. έτους 2014, δ) της με αριθμ./30-12-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αφορμή για τον έλεγχο υπήρξε το με αρ. πρωτ./20-11-2020 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), η πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος και η πληροφοριακή έκθεση φορολογίας ΦΠΑ της Α' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με αριθμό υπόθεσης/2020, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» είναι λήπτης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου (το υπ' αριθμ./1-12-2014 Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο της εταιρίας, με ΑΦΜ 800612958 συνολικής αξίας 33.099,30€), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά το έτος 2014.

Με την υπ' αριθμ./30-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά (μείωση) στο ποσό της ζημίας ύψους 89,71€.

Με την υπ' αριθμ.**/30-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 6.189,30€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 1.856,79€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 8.046,09€.

Με την αριθμό**/30-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 για το φορ. έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες ενενήντα τέσσερα ευρώ και εξήντα πέντε λεπτά (3.094,65€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 34 του ν. 2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του.

Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 79§1 του ν. 4472/2017, στο οποίο ορίζεται ότι για παραβάσεις τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του αρ. 6 του ν. 2523/97 και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του αρ. 55 του ν. 4174/2013 για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (12/10/2015) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερόμενων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Με την υπ' αριθμ.**/30-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2014 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με εκατό (100,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ανακριβή / ελλιπή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα στις αποσβέσεις της ελεγχόμενης χρήσης συμπεριέλαβε το ποσό των 89,71€ που προήλθε από τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν με βάση το αρ. .../1-12-2014 Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο, το οποίο με την από 20/11/2020 έκθεση ελέγχου 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και 4174/2013 (ΚΦΔ) κρίθηκε εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου**/29-01-2021** ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αοριστία του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου
2. Το βάρος της απόδειξης βαρύνει τη φορολογική διοίκηση και όχι την ίδια.
3. Εσφαλμένα, αναπόδεικτα και παντελώς αναιτιολόγητα ο έλεγχος θεωρεί εικονικές τις συναλλαγές, καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και όχι εικονικές. Πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθεί υπόψη η καλή πίστη κατά τη λήψη των εικονικών.

4. Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος, είναι ανίσχυρη η διάταξη του αρ. 7 παρ. 3γ και 5 του ν. 4337/2015 που περιορίζει αλλά δεν καταργεί τα πρόστιμα, όπως αυτό προβλέπεται στο αρ. 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 από 01/12/2015 και εφεξής. Συνεπώς η πλήρης κατάργηση θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής ne bis in idem καθώς επιβλήθηκε πρόστιμο 30% της διαφοράς του φόρου στο ΦΠΑ με βάση το αρ. 58^Α του ν. 4174/2013. Αυτό σημαίνει ότι της επιβλήθηκε δεύτερη κύρωση για την ίδια υποτιθέμενη παράβαση, καθώς η επιβολή τόσο υψηλού τόκου, το ύψος του οποίου είναι σχεδόν ίσο με αυτό του προστίμου, αποτελεί στην ουσία επιβολή δεύτερης κύρωσης για την ίδια παράβαση. Όπως επικουρικώς να επιβληθεί πρόστιμο 100,00€ για κάθε έτος σύμφωνα με το αρ. 58§1 και 59§1 του ν. 4174/2013. Πέρα από τα παραπάνω υπάρχει παραβίαση της αρχής ne bis in idem με την επιβολή του προστίμου ΦΠΑ του αρ. 6 του ν. 2523/97 σε ποσοστό 50% του ΦΠΑ που υποτίθεται ότι εξέπεσε.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, την 30/10/2020 ο έλεγχος συνέταξε για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις το με αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση του αρ. 28 ν. 4174/2013 και του αρ. 6 ν. 2690/1999, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου και τα κοινοποίησε νομότυπα στις 30-10-2020 στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρίας, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλει εγγράφως στην φορολογική αρχή τις απόψεις της ως προς τις εν λόγω διαπιστώσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από της κοινοποίησής του σημειώματος.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβαλλόταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή με τις διατάξεις του αρ. 45 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι

- 1) Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.
- 2) Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:
 - α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης.
 - β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου
 - γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
 - δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
 - ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
 - στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,
 - ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,
 - η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης

Επειδή το Σημείωμα Διαπιστώσεων δεν είναι εκτελεστή διοικητική πράξη συνάγεται ότι απαράδεκτως προσβάλλεται με το δικόγραφο της κρινόμενης ενδικοφανούς.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».-

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι

εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, 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 65 του Ν.4174/2013 «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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 55§1 περ. ε' του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε: «....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 Φορολογικής

Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10§8 του ν. 4093/2012: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει....»

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του αρ. 33 ΚΒΣ και σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 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, είτε εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Εν όσο ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφόσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν

υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά τη φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά τη συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει τη συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν, είτε επιβάλλουν τη συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (πρβλ. ΣΤΕ 1171,1170,1169/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1238/2018 του ΣΤΕ που αφορά σε βάρος απόδειξης επί εικονικότητας τιμολογίου αναφέρεται στο ότι η φορολογική αρχή «...αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου...είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)...»/

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣΤΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), **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, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες 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 (παραβάση 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, εξάλλου, σύμφωνα με τη 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, εν προκειμένω η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολο τους από έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ στην εταιρία, ήτοι την εκδότρια εταιρία. Ενδεικτικά, στην από 20/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, αναφέρονται τα εξής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη:

- Η εταιρία δε διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό και εξειδικευμένο προσωπικό που απαιτούνταν για τη διεκπεραίωση των εργασιών της.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό για την ελεγχόμενη περίοδο.

- Δεν δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα και στο δηλωθέν υποκατάστημα, μάλιστα δεν μπηκε καν στη διαδικασία ηλεκτροδότησης των μισθωμένων επαγγελματικών εγκαταστάσεών της.
- Κατά τα έτη 2014-2016, ενώ έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 2.680.000,00€, δεν έχει αποδώσει τους αναλογούντες φόρους (Φ.Π.Α., φόρο εισοδήματος), καθώς είτε δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις, είτε υπέβαλε ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις.
- Η μοναδική εταίρος και νόμιμη εκπρόσωπος της, δεν έθεσε τα βιβλία της στη διάθεση του ελέγχου παρά τις δύο προσκλήσεις που της κοινοποιήθηκαν, περαιτέρω ίδρυσε άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες διαπιστώθηκε ότι εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία με την ίδια μεθοδολογία.
- Τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία αφορούσαν πάσης φύσεως εμπορεύματα και πάσης φύσεως παροχή υπηρεσιών προσαρμοζόμενα ανάλογα με τις ανάγκες των ληπτών.

Επιπλέον αναφορικά με τις μεταξύ τους συναλλαγές

- Η εκδότρια επιχείρηση, κατά το χρονικό διάστημα που φέρεται να έγινε η συναλλαγή με την προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει την υπηρεσία που περιγράφεται στο υπ' αριθμ. .../01.12.2014 φορολογικό στοιχείο, ενώ δεν προέκυψε καμία πληροφόρηση από την προσφεύγουσα για τη μεταφορά των υλικών και την τοποθέτηση των μεταλλικών κατασκευών. Αντίθετα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η εκδότρια δε διέθετε προσωπικό κατά το 2014, ελλείψεις που συνάδουν με την εικονικότητα των συναλλαγών, αλλά επιπλέον προέκυψε ότι στο φορολογικό στοιχείο αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου Φορηγό ΔΧ, του οποίου ο ιδιοκτήτης δήλωσε εγγράφως στην ΥΕΔΔΕ (υποβάλλοντας υπεύθυνες δηλώσεις υπ' αριθμ. πρωτ./18-8-2020 και/27-08-2020 μεταξύ άλλων, ότι δεν είχε ποτέ συναλλαγές με την επιχείρηση με ΑΦΜ
- Το επίμαχο φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε την 01/12/2014 και φαίνεται να εξοφλήθηκε η συνολική του αξία την 07/01/2015, δηλαδή πάνω από ένα μήνα μετά. Αυτό αντίκειται στη συναλλακτική πρακτική, καθώς συνηθίζεται ένα μέρος της δαπάνης να προπληρώνεται προς διασφάλιση του προμηθευτή, ειδικά στην περίπτωση που οι δύο συμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν έχουν συνεργαστεί στο παρελθόν και ειδικά όταν πρόκειται για πώληση και μεταφορά αγαθών τόσο μεγάλης αξίας, όπως ακριβώς στην προκειμένη περίπτωση.
- Το συνολικό ποσό των 33.099,30€ που φέρεται να κατέβαλε η προσφεύγουσα μέσω τραπεζικής επιταγής στην εταιρία για την εξόφληση της μεταξύ τους συναλλαγής δεν κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας, αλλά ολόκληρο το ποσό εισπράχθηκε σε μετρητά από την εκπρόσωπο της εταιρίας, η οποία ζήτησε να

εκδοθούν δύο επιταγές στο όνομά της ποσού 11.500,00 και 11.599,30€ αντίστοιχα, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 10.000,00€ το εισέπραξε σε μετρητά. Οι ως άνω δύο επιταγές εξοφλήθηκαν την ίδια επίσης ημέρα (08/01/2015) σε μετρητά από την ίδια, όπως προκύπτει από τα έγγραφα που είναι συνημμένα σε έγγραφο της ALPHA Τράπεζας Α.Ε.

- Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι παρέλαβε τα είδη (μεταλλικό στέγαστρο διαστάσεων 28μ Χ 9,45μ – μεταλλικό υπόστεγο με περίφραξη διαστάσεων 9,10μ Χ 5μ – μεταλλικό κτήριο μηχανοστασίου διαστάσεων 5,75μ Χ 2,75μ) που αναγράφονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου φορολογικά στοιχεία που τυχόν έλαβε για τις υπηρεσίες τοποθέτησης αυτών.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αποτυπώνονται στο Τ.Π.-Δ.Α. με αριθμό .../01.12.2014 η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα ακόλουθα έγγραφα:

- Α) τη με αριθμό/2011 οικοδομική άδεια της Διεύθυνσης Πολεοδομίας του Δήμου
- Β) την από 30.01.2015 δήλωση μεταβολών οικοδομοτεχνικού έργου προς το ΙΚΑ.
- Γ) το από 30.01.2015 έντυπο μεταβολής στοιχείων οικοδομοτεχνικού έργου.
- Δ) την από 14.01.2015 αναλυτική περιοδική δήλωση του οικοδομοτεχνικού έργου, το με αριθμό αντίγραφο αποδεικτικού υποβολής της, καθώς και την από 23.01.2015 βεβαίωση επιτυχούς καταχώρησης εντολής πληρωμής της μέσω της ALPHA BANK.

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ Α3 δεν είχε κατά τον έλεγχο που διενήργησε στη διάθεση της τα ανωτέρω έγγραφα, η Υπηρεσία μας απέστειλε αυτά στην εν λόγω φορολογική αρχή, προκειμένου να προβεί σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διαμορφώσει βέβαιη κρίση επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ Α3 με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. 159072 ΕΙ 2021 ΕΜΠ/15.09.2021 διαβιβαστικό έγγραφο απέστειλε στην Υπηρεσία μας την από 06.07.2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Ο έλεγχος δεν αρκέστηκε στα προσκομισθέντα στοιχεία εκ μέρους της ελεγχόμενης οντότητας αλλά αναζήτησε το πλήρες ιστορικό της πραγματοποιηθείσας επέκτασης - τροποποίησης του πρατηρίου.

Αποστείλαμε το υπ' αρ. πρωτ./24-6-21 έγγραφό μας στην Διεύθυνση Μεταφορών & Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας ζητώντας τα ακόλουθα:

- Να μας αποστείλετε αντίγραφα των αδειών λειτουργίας Πρατηρίου Παροχής Καυσίμων και Ενέργειας (μεικτού πρατηρίου διανομής υγρών καυσίμων και υγραερίου LPG) που έχουν εκδοθεί από την Υπηρεσία σας για την επιχείρηση «.....»- ΑΦΜ – ΑΓΡΟΚΤΗΜΑ ΠΥΛΑΙΑΣ (σχετικές άδειες/...../Φ...../1-8-2011,/...../Φ...../8-8-2012,/...../Φ...../ 18-8-2012,/...../Φ...../18-9-2012,/...../Φ...../15-10-2013,/...../Φ...../29-04-2014, (.....)/Φ...../04-05-2016, (.....)/Φ...../03-06-2020).

- Να μας αποστείλετε αντίγραφο της υπ' αρ./11/20-12-2011 οικοδομικής άδειας εκδοθείσας από την Διεύθυνση Πολεοδομίας του Δήμου Θεσσαλονίκης στην τελική της μορφή με συμπληρωμένα τα πεδία των αυτοψιών για την αποπεράτωση των οικοδομικών εργασιών.

- Να μας αποστείλετε την από 03/10/2013 έκθεση αυτοψίας υπαλλήλου της Υπηρεσίας σας που περιλαμβάνεται στην υπ' αρ. πρωτ./...../Φ...../15-10-2013 άδεια λειτουργίας πρατηρίου καυσίμων και ενέργειας (αριθμός εγγράφου 24).

- Να μας αποστείλετε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο πιστοποιεί τον χρόνο κατασκευής του στεγάστρου άνωθεν των αντλιών υγραερίου.

Η Διεύθυνση Μεταφορών & Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας ανταποκρινόμενη στο αίτημά μας, απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το υπ' αρ. πρωτ. (.....)/Φ...../28-6-2021 έγγραφό της (που έλαβε αρ. πρωτ./28-6-2021) με συνημμένα τα στοιχεία που ζητήθηκαν και αναλύονται παρακάτω.

Συγκεκριμένα, το τεχνικό τμήμα της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας με την υπ' αρ. πρωτ./...../Φ...../01-08-2011 απόφασή του, χορήγησε άδεια τροποποιήσεων στο ελεγχόμενο πρατήριο υγρών καυσίμων ισχύουσα μέχρι την 01-08-2013 με την οποία ενέκριναν τα ακόλουθα:

- 1) Μία υπόγεια δεξαμενή αποθήκευσης υγραερίου χωρητικότητας 18,00 m3.
- 2) Μία ηλεκτροκίνητη αντλία υγραερίου για τη τροφοδοσία της συσκευής διανομής υγραερίου.
- 3) Μία διπλή συσκευή διανομής υγραερίου.
- 4) Σωληνώσεις προσαγωγής και επιστροφής του υγραερίου.
- 5) Την αποξήλωση μίας τετράδυμης αντλίας παροχής Dk/SLRP/U95/U100 που βρίσκεται στην 1η νησίδα.
- 6) Προσθήκη (επέκταση) κτιρίου αποθήκης – μηχανοστασίου.
- 7) Προσθήκη στεγάστρου επάνω από τις νησίδες διανομής υγραερίου και αντλιών Dk/SLRP/U95/U100.

8) Αύξηση του μήκους των νησίδων Νο1, Νο2 & Νο3 από τέσσερα (4) μέτρα σε πέντε (5) μέτρα μήκος χωρίς να μετακινηθούν οι αντλίες.

9) Μετατόπιση των δύο (2) θέσεων εργασίας εσωτερικού καθαρισμού τύπου self-service με σκούπες καθαρισμού.

10) Προσθήκη στεγάστρου στο αυτόματο πλυντήριο αυτοκινήτων.

Στη συνέχεια, το τεχνικό τμήμα της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας με την υπ' αρ. πρωτ./...../Φ...../08-08-2012 απόφασή του, χορήγησε τροποποίηση της με αρ. πρωτ./...../Φ...../01-08-2011 άδειας τροποποιήσεων στο ελεγχόμενο πρατήριο υγρών καυσίμων ισχύουσα μέχρι την 01-08-2013 με την οποία ενέκριναν τα ακόλουθα:

1) Μία υπόγεια δεξαμενή αποθήκευσης υγραερίου χωρητικότητας 18,00 m³.

2) Μία ηλεκτροκίνητη αντλία υγραερίου για τη τροφοδοσία της συσκευής διανομής υγραερίου.

3) Μία διπλή συσκευή διανομής υγραερίου στη νέα θέση, όπως εικονίζεται στα συνημμένα σχεδιαγράμματα.

4) Σωληνώσεις προσαγωγής και επιστροφής του υγραερίου (υγρής και αέριας φάσης).

5) Την αποξήλωση μίας τετράδυμης αντλίας παροχής Dk/SLRP/U95/U100 που βρίσκεται στην 2η νησίδα.

6) Προσθήκη (επέκταση) κτιρίου αποθήκης – μηχανοστασίου.

7) Προσθήκη στεγάστρου επάνω από τις νησίδες διανομής υγραερίου και αντλιών Dk/SLRP/U95/U100.

8) Την κατασκευή νέας νησίδας για την τοποθέτηση της διπλής συσκευής διανομής υγραερίου όπως εικονίζεται στο σχέδιο γενικής διάταξης.

9) Την μετακίνηση των υπογείων δεξαμενών υγρών καυσίμων σε νέα θέση όπως εικονίζεται στο σχέδιο γενικής διάταξης.

10) Αύξηση του μήκους των νησίδων Νο1, Νο2 & Νο3 από τέσσερα (4) μέτρα σε πέντε (5) μέτρα μήκος χωρίς να μετακινηθούν οι αντλίες.

11) Μετατόπιση των δύο (2) θέσεων εργασίας εσωτερικού καθαρισμού τύπου self-service με σκούπες καθαρισμού.

12) Προσθήκη στεγάστρου στο αυτόματο πλυντήριο αυτοκινήτων.

13) Την κατασκευή πυράντοχου διαχωριστικού τοίχου από άκαυστα υλικά ύψους 2,50 μέτρων για την δεξαμενή υγραερίου όπως εικονίζεται στο σχέδιο γενικής διάταξης.

14) Την κατασκευή πυράντοχου διαχωριστικού τοίχου από άκαυστα υλικά ύψους 0,49 μέτρων για τη συσκευή διανομής υγραερίου επί της τραπεζοειδούς νησίδας της κυκλοφοριακής σύνδεσης όπως εικονίζεται στο σχέδιο γενικής διάταξης.

Ανάμεσα στους όρους της απόφασης ορίζεται ότι : «αφού τελειώσει το έργο και πριν από την 01-08-2013 που λήγει η ισχύς της άδειας τροποποίησης του πρατηρίου, πρέπει να υποβληθεί αίτηση

μαζί με τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά από την ισχύουσα νομοθεσία, προκειμένου να χορηγηθεί η άδεια λειτουργίας του πρατηρίου.

Ακολούθως, το τεχνικό τμήμα της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας με την υπ' αρ. πρωτ./...../Φ...../18-09-2012 απόφασή του, χορήγησε άδεια λειτουργίας πρατηρίου παροχής καυσίμων και ενέργειας (Μεικτού Πρατηρίου Διανομής Υγρών Καυσίμων & Υγραερίου LPG) στην ελεγχόμενη οντότητα ισχύουσα μέχρι 18-09-2022 με τις ακόλουθες εγκαταστάσεις :

A) Με τέσσερις νησίδες αντλιών, όπως κάτωθι:

i) 1η νησίδα : Μία διπλή (1) συσκευή διανομής υγραερίου με δύο ακροφύσια.

ii) 2η νησίδα : Μία τετράδυμη αντλία παροχής καυσίμου Dk/SLRP/U95/U100 με οκτώ ακροφύσια.

iii) 3η νησίδα: Μία τετράδυμη αντλία παροχής καυσίμου Dk/SLRP/U95/U100 με οκτώ ακροφύσια.

iv) 4η νησίδα: Μία δίδυμη αντλία παροχής καυσίμου Dk/Dθ με δύο ακροφύσια.

B) Με επτά (7) υπόγειες δεξαμενές συνολικής χωρητικότητας 100.500 λίτρα, όπως κάτωθι:

Δεξαμενή βενζίνης super (SLRP)	χωρητικότητας	15.000 λίτρα
--------------------------------	---------------	--------------

Δεξαμενή βενζίνης αμόλυβδης (U95)	χωρητικότητας	15.000 λίτρα
-----------------------------------	---------------	--------------

Δεξαμενή βενζίνης αμόλυβδης (U95)	χωρητικότητας	15.000 λίτρα
-----------------------------------	---------------	--------------

Δεξαμενή πετρελαίου κίνησης (Dk)	χωρητικότητας	15.000 λίτρα
----------------------------------	---------------	--------------

Δεξαμενή πετρελαίου κίνησης (Dθ)	χωρητικότητας	15.000 λίτρα
----------------------------------	---------------	--------------

Δεξαμενή πετρελαίου θέρμανσης (Dθ)	χωρητικότητας	15.000 λίτρα
------------------------------------	---------------	--------------

Δεξαμενή βενζίνης super αμόλυβδης (U100)	χωρητικότητας	10.500 λίτρα
--	---------------	--------------

Γ) Με σύστημα ανάκτησης ατμών και βαλβίδων ασφαλείας σε όλες τις παροχές καυσίμων και σύστημα διαχείρισης καυσίμων.

Δ) Με ένα υπαίθριο αυτόματο πλυντήριο αυτοκινήτων.

E) Με τρεις (3) θέσεις πλύσης αυτοκινήτων με πλυστικές μηχανές.

ΣΤ) Με δύο (2) θέσεις εσωτερικού καθαρισμού με σκούπες.

Z) Μία υπόγεια δεξαμενή αποθήκευσης υγραερίου χωρητικότητας 18,00 m3.

H) Μία ηλεκτροκίνητη αντλία υγραερίου για τη τροφοδοσία των συσκευών διανομής υγραερίου.

Θ) Με σύστημα ανάκτησης ατμών και βαλβίδων ασφαλείας σε όλες τις παροχές υγρών καυσίμων.

I) Με παροχή αέρα – νερού σε όλες τις νησίδες.

ΙΑ) Με προσαρμογή των φρεατίων ελέγχου και των δεξαμενών καυσίμου με την Υ.Α. 20155/1268/2009 όπως ίσχυε.

Ανάμεσα στα δικαιολογητικά που υπέβαλλε η ελεγχόμενη οντότητα για την έκδοση της παραπάνω άδειας λειτουργίας πρατηρίου παροχής καυσίμων και ενέργειας περιλαμβάνονται: α) το υπ' αρ. 12863/Φ.701.6/10245/10-09-2012 πιστοποιητικό πυροπροστασίας της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Θεσσαλονίκης σε μικτό πρατήριο με ισχύ μέχρι 10-09-2015. Β) την από 04-09-2012 υπεύθυνη δήλωση του διπλωματούχου μηχανικού που επέβλεψε την εκτέλεση των Η/Μ/ εγκαταστάσεων του πρατηρίου περί ολοκλήρωσης των εργασιών σύμφωνα με τα εγκεκριμένα σχεδιαγράμματα. Γ) Τις

από 13-08-2012 και 14-08-2012 υπεύθυνες δηλώσεις των νόμιμων εκπροσώπων της εταιρίας «.....» περί ολοκλήρωσης των εργασιών σύμφωνα με τα εγκεκριμένα σχεδιαγράμματα.

Μετέπειτα, το τεχνικό τμήμα της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας με την υπ' αρ. πρωτ./...../Φ...../15-10-2013 απόφασή του, χορήγησε άδεια λειτουργίας πρατηρίου παροχής καυσίμων και ενέργειας (Μεικτού Πρατηρίου Διανομής Υγρών Καυσίμων & Υγραερίου LPG) στην ελεγχόμενη οντότητα ισχύουσα μέχρι 15-10-2023, λόγω προσθήκης ολοκληρωμένου συστήματος εισροών – εκροών.

Στην από 3/10/2013 έκθεση αυτοψίας μικτού πρατηρίου της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης βεβαιώνεται η τοποθέτηση και η λειτουργικότητα του συστήματος εισροών – εκροών και στάλθηκαν και δύο φωτογραφίες των μεταλλικών στεγάστρων πάνω από τις εγκαταστάσεις του υγραερίου από την αυτοψία της 03/10/2013. Επομένως δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι τα μεταλλικά στέγαστρα είχαν τοποθετηθεί σε προγενέστερο χρόνο της 03/10/2013 και σε καμία περίπτωση τον Δεκέμβριο του 2014, σύμφωνα με το επίμαχο φορολογικό στοιχείο.

Τέλος, εκδόθηκαν διαδοχικά οι υπ' αρ. πρωτ./...../Φ...../29-04-2014,/...../Φ...../04-05-2016 και/...../Φ...../03-06-2020 αποφάσεις με τις οποίες ανανεώθηκε η άδεια λειτουργίας της ελεγχόμενης οντότητας χωρίς να πραγματοποιηθούν οικοδομικές ή άλλες τεχνικές προσθήκες στο πρατήριο.

Επιπλέον, από την εφαρμογή GOOGLE EARTH εκτυπώσαμε αεροφωτογραφίες της ελεγχόμενης οντότητας με ημερομηνία 07/2011 και 08/2012, στις οποίες διακρίνεται εμφανώς η προσθήκη στεγάστρου στα δεξιά του πρατηρίου στη φωτογραφία του 08/2012. Επομένως το στέγαστρο πάνω από τις αντλίες υγραερίου είχε ήδη τοποθετηθεί τον Αύγουστο του 2012.

V. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από την αξιολόγηση των νέων προσκομισθέντων στοιχείων αλλά και των στοιχείων που συνέλεξε ο έλεγχος όπως αναλυτικά περιγράφηκαν παραπάνω ΔΕΝ διαφοροποιείται το πόρισμά μας σε σχέση με την αρχική έκθεση ελέγχου και εμμένουμε στις αρχικές διαπιστώσεις μας, ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση (.../1-12-2014 ΔΑ-TIM) αφορά ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της:

.....

- ΕΠΕΙΔΗ η ελεγχόμενη επιχείρηση με την προσκόμιση της υπ' αρ./2011 οικοδομικής άδειας του 2011 δεν αποδεικνύει ότι οι εργασίες εκτελέστηκαν τον 12ο του 2014. Η επιλεκτική προσκόμιση ορισμένων στοιχείων εκ μέρους της ελεγχόμενης οντότητας προσπαθεί να οδηγήσει σε λανθασμένα συμπεράσματα ως προς την εικονικότητα του εν λόγω φορολογικού στοιχείου. Όμως η πλήρης και διεξοδική αναζήτηση των αδειών λειτουργίας που έλαβε η ελεγχόμενη οντότητα από την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας μας οδηγεί με βεβαιότητα στη

διαπίστωση ότι το στέγαστρο πάνω από τις αντλίες υγραερίου είχε ήδη τοποθετηθεί τον Αύγουστο του 2012. Αυτό αποδεικνύεται από την χορηγηθείσα άδεια λειτουργίας πρατηρίου παροχής καυσίμων και ενέργειας από την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας με αρ. πρωτ./...../Φ...../18-09-2012 στην οποία, μεταξύ των άλλων, αναφέρεται ότι : α) ο διπλωματούχος μηχανικός που επέβλεψε την εκτέλεση των Η/Μ, στην από 04/09/2012 υπεύθυνη δήλωση του, βεβαιώνει την ολοκλήρωση των εργασιών σύμφωνα με τα εγκεκριμένα σχεδιαγράμματα, β) οι νόμιμοι εκπρόσωποι της ελεγχόμενης οντότητας με τις από 13/08/2012 και 14/08/2012 υπεύθυνες δηλώσεις τους, βεβαιώνουν την ολοκλήρωση των εργασιών σύμφωνα με τα εγκεκριμένα σχεδιαγράμματα, γ) τα αναφερόμενα πιστοποιητικά επαλήθευσης και ασφαλούς κατασκευής βεβαιώνουν την εγκατάσταση υγραερίου στο πρατήριο υγρών καυσίμων. Επομένως από όλα τα παραπάνω στοιχεία τεκμηριώνεται ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν μέχρι τον Αύγουστο του 2012 και σε καμία περίπτωση τον Δεκέμβριο του 2014.

- ΕΠΕΙΔΗ από την εφαρμογή GOOGLE EARTH εκτυπώσαμε αεροφωτογραφίες της ελεγχόμενης οντότητας με ημερομηνία 07/2011 και 08/2012, στις οποίες διακρίνεται εμφανώς η προσθήκη στεγάστρου στα δεξιά του πρατηρίου στη φωτογραφία του 08/2012. Επομένως το στέγαστρο πάνω από τις αντλίες υγραερίου είχε ήδη τοποθετηθεί τον Αύγουστο του 2012 και καμία σχέση δεν έχει με το τιμολόγιο που εκδόθηκε τον Δεκέμβριο του 2014.

- ΕΠΕΙΔΗ η Διεύθυνση Μεταφορών και Επικοινωνιών Ανατολικής Θεσσαλονίκης μας απέστειλε δύο φωτογραφίες των μεταλλικών στεγάστρων κατά τη διάρκεια της αυτοψίας της 03/10/2013. Επομένως δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι τα μεταλλικά στέγαστρα είχαν τοποθετηθεί σε προγενέστερο χρόνο της 03/10/2013 και σε καμία περίπτωση τον Δεκέμβριο του 2014, σύμφωνα με το επίμαχο φορολογικό στοιχείο

- ΕΠΕΙΔΗ η καταβολή εργοδοτικών εισφορών το 2015 για οικοδομικές εργασίες που εκτελέστηκαν τον 12ο/2014 δεν αποδεικνύει ότι αφορούν το συγκεκριμένο έργο.

- ΕΠΕΙΔΗ το επίμαχο φορολογικό στοιχείο (.../1-12-2014 Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης) είναι συνενωμένο φορολογικό στοιχείο διακίνησης (δελτίο αποστολής) με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο πώλησης). Από τα πραγματικά περιστατικά όμως προέκυψε ότι ουδεμία διακίνηση εμπορευμάτων έλαβε χώρα την 01/12/2014. Επιπλέον η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο απόδειξης της μεταφοράς των περιγραφόμενων υλικών στο επίμαχο ΔΑ-TIM, αντιθέτως όπως προκύπτει από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που αναλυτικά καταγράφονται στην αρχική έκθεση ελέγχου, το υπ' αρ. κυκλοφορίας φορτηγό Δημοσίας Χρήσης ουδέποτε μετέφερε τα εν λόγω εμπορεύματα».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδοθούν το πόρισμα του ελέγχου και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ Α3 κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν.2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της, στις 17/10/2015, οριζόταν ότι:

«...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου... ».

Επειδή, με την παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«... 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.....».

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Α'170).... ».

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι πρόσθετοι φόροι δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλοι και απρόσφοροι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ούτε οι

δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 79§1 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.094,65€, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 79§1 του ν. 4472/2017, λόγω παράβασης φοροδιαφυγής, ήτοι λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το αρ. 58§1 του ν. 4174/2013 επιβάλλεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης και για το έτος 2014 οριζόταν ότι: 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.856,79€, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 58Α§1 του ν. 4174/2013, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος δεν προέκυψε φόρος και συνεπώς δεν επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος του αρ. 58 ν. 4174/2013.

Επειδή για το πρόστιμο του αρ. 54 του ν. 4174/2013 (αρ. πρ./2020) δεν προβάλλεται κανένας λόγος για τη διαγραφή του.

Επειδή, η αρχή «μία ποινή για κάθε αδίκημα» δεν έχει εφαρμογή όταν, πρόκειται για διαφορετικές παραβάσεις όπως στην προκειμένη περίπτωση. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./29-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Με την αριθμ./2020 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορ. έτους 2014

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
100,00€	100,00€

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορολογικό έτος 2014	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ	Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέες ζημίες	98.336,60€	98.246,89€	98.246,89€	89,71€

ΦΠΑ:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο	87,70€	-	-
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		6.189,30€	6.189,30€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας		1.856,79€	1.856,79€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		8.046,09€	8.046,09€
----------------------------	--	------------------	------------------

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ (αρ. 6 ν. 2523/97) - φορ. έτους 2014

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
3.094,65€	3.094,65€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

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