



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04/09/2023

Αριθμός απόφασης: 616

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
 - 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **07-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ταξιδιωτικών πρακτορείων για κρατήσεις καταλύματος, κρουαζιερών και οργανωμένα ταξίδια» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «εργασίες διαμόρφωσης και ανέγερσης κτίσματος, Υπηρεσίες εκμετάλλευσης ταξί, ενοικίασης λεωφορείων με οδηγό, οδικής μεταφοράς επιβατών σε αξιοθέατα, μη τακτικών υπεραστικών λεωφορείων με μισθωμένα λεωφορεία διεθνείς μεταφορές με οδηγό» και έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά : **α)** της με αριθμό/**17-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και **β)** της με αριθμό/**17-03-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 12/04/2023 έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **07/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** **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 **..../17-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 5.926,08€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.963,04€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 889,68€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.778,80€**.
- Με την υπ' αριθμ. **..../17-03-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 4.891,68€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 2.445,84€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.337,52€**. Περαιτέρω, δεν αναγνωρίστηκε ποσό για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 294,48€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 17/03/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΚΦΔ που συντάχθηκαν από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, δυνάμει της με αρ./10-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ. πρωτ./01-12-2022 πληροφοριακό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Α' Υποδιεύθυνση Κοζάνης – Τμήμα Α5), (εισερχόμενο έγγραφο 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αριθμό πρωτ./01-12-2022) με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που αφορά στην επιχείρηση «..... του» με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με την οποία, στο φορολογικό έτος 2016, η ανωτέρω επιχείρηση υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθμ./13-12-2022 επιστολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ν.4512/2018.

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2016, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 21.609,00€ πλέον Φ.Π.Α. 5.186,16€ από την επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ Ακολούθως, προσδιόρισε το εισόδημα και το Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις δαπάνες και τις εισροές του οικείου φορολογικού έτους των ποσών των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./13-01-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η τελευταία υπέβαλε το από 06-02-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Δεν μπορεί να αποτελεί νέο στοιχείο το υπ'αριθμ. πρωτ./01-12-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ένα μήνα πριν την ολοκλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. (ΣτΕ 2934/2017, 265/2017, 172/2018, 1623/2016, 732/2019, 432/2020, 789/2020, 1057/2020, Πολ.1194/2017, Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 89/2018). Τα συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει δικαιολογημένα να μην είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της πράξης. Εάν τα στοιχεία ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά το χρόνο περαίωσης δεν είναι συμπληρωματικά.
2. Το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογική αρχή. Το ανακριτικό σύστημα στη φορολογική δίκη. Η σχέση του δικαστή με την έμμεση απόδειξη. Βάρος απόδειξης και βαθμός απόδειξης.
3. Ανυπαρξία εικονικότητας - Πραγματοποίηση των συναλλαγών – Καλή πίστη ως λήπτης των φερόμενων ως εικονικών στοιχείων από τη ατομική επιχείρηση «... ..».
4. Ως προς τις λογιστικές διαφορές. Ο καλής πίστης λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.
5. Εφαρμογή του κανόνα ne bis in idem. Στην πράξη φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε φόρος 5.926,08€ και πρόστιμο αρ.58, 58^A και 59 του Κ.Φ.Δ. ύψους 2.963,00€ . Η ευμενέστερη σήμερα ισχύουσα διάταξη είναι αυτή του άρθρου 58 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. και θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο 100€ για κάθε έτος.
6. Μη νόμιμη η επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011, ύψους 15.908,55€. Καταχρηστική και αδικαιολόγητη η επιβολή της στο έτος 2021.
7. Μη νόμιμες οι πράξεις που αφορούν συμπληρωματικό Φ.Π.Α. διότι δεν προσδιορίζεται επακριβώς η αξία που αναλογεί στο Φ.Π.Α. που εξέπεσε και ωφελήθηκε. Αυθαίρετα δεν δικαιολογούνται οι τραπεζικές εξοφλήσεις του κ..... και προσδιορίζεται εξωλογιστικά το εισόδημα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 του ΚΦΔ, όπως αυτό ίσχυε για το φορολογικό έτος 2016, οριζόταν ότι : *«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».*

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.4646/12-12-2019 αντικαταστάθηκε η παρ. 3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., ως εξής: *«3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε*

προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, με την παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. με τον ν. 4337/2015 (από 17/10/2015), ισχύουν σήμερα τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, στα οποία περιλαμβάνεται η λήψη εικονικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «5. **Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία** ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός. ...»

Επειδή, ακολούθως με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016 παρασχέθηκαν σχετικές οδηγίες και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Β. **Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων**

ί. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).** ...». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2016 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι σχετικές διατάξεις περί φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις οποίες ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται την 31/12/2027. Περαιτέρω, αλυσιτελώς προβάλλονται ισχυρισμοί περί νέων ή συμπληρωματικών στοιχείων, αφού σχετικές διατάξεις δεν περιλαμβάνονται στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, ούτε γίνεται επίκληση τέτοιων για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά το έτος 2023.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό :

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ 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, στο άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 02/02/2016, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

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, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως** αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στον συμπεράσμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου). 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕΦΟΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

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, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την 24/10/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης -Υποδιεύθυνση Α', η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 17/03/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «... του ...» με ΑΦΜ, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές διότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο

προσωπικό, ώστε να παρέχει τα ανάλογα αγαθά που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Συγκεκριμένα :

Ως προς την εκδότρια επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ»

Σχετικά με την συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές της δυνατότητες.

- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- Στην εκδότρια επιχείρηση έχει καταλογιστεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. παράβαση έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015, ενώ κατά το έτος 2016 δεν προβλέπεται από τη νομοθεσία η έκδοση προστίμων για έκδοση /λήψη εικονικών τιμολογίων.
- Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του σε αντιπαράβολή με τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου και για περαιτέρω διερεύνηση των επίμαχων συναλλαγών, προέκυψαν στοιχεία τα οποία ενισχύουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Συγκεκριμένα παρατηρήθηκε ότι τις περισσότερες συναλλαγές εμφανίζεται να τις πραγματοποιεί ο, καταθέτοντας ο ίδιος, σε λογαριασμούς τραπεζών στους οποίους είναι δικαιούχος, τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Επίσης, στην συντριπτική πλειοψηφία των κατατιθέμενων ποσών, ακολουθεί αμέσως η ανάληψη των ποσών αυτών. Επιπροσθέτως παρατηρήθηκε, ότι κατά την εξόφληση συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, προηγείται η μεταφορά του ποσού, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του φορολογικού στοιχείου, από την εκδότρια επιχείρηση στο λογαριασμό της λήπτριας επιχείρησης και η ταυτόχρονη πίστωση ίσης αξίας ποσού, στον ίδιο λογαριασμό από τον οποίο χρεώθηκε, από τη λήπτρια επιχείρηση.
- Η εκδότρια επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2016 δε διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ικανό να δραστηριοποιηθεί σε χωματοουργικές εργασίες ή στη μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων, παλαιών σιδηρών κλπ, παρά μόνο διαθέτει 1 φορτηγό μικρού μικτού βάρους και 1 φορτηγό με ανυψωτικό μηχάνημα.
- Από την εφαρμογή εισοδήματος του taxis προκύπτει, ότι έχει υποβληθεί από την εκδότρια επιχείρηση συμφωνητικό για τη μίσθωση φορτηγού. Πέραν τούτου όμως, στο συμφωνητικό δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του ενοικιαζόμενου φορτηγού, ο κυβισμός του και τα χαρακτηριστικά του, ώστε ο έλεγχος να μπορεί να εξάγει ασφαλή συμπεράσματα για το είδος του παρεχόμενου έργου του.
- Πέραν του ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση έχει συναλλαχθεί με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού, ικανών να εκτελέσουν χωματοουργικές εργασίες.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν πραγματοποιήσει δαπάνες για την προμήθεια πετρελαίου κίνησης.
- Από την αλληλογραφία με το τμήμα Μητρώου μηχανημάτων έργου του Υπουργείου Μεταφορών και Υποδομών, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση δε διέθετε κατά το φορολογικό έτος 2016, αλλά ούτε και μετέπειτα μηχανήματα έργου.
- Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), η εκδότρια επιχείρηση κατά τη χρήση 2016 απασχολούσε ένα (1) άτομο για την περίοδο 10/2016-1/2017 και 1 άτομο για την περίοδο 6/2017-7/2017 με κωδικό ειδικότητας: 882400, ο οποίος αντιστοιχεί στην ειδικότητα: «Οδηγοί φορτηγών και βαρέων φορτηγών».

Ως προς την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση

- Από τη διασταύρωση των στοιχείων των καταστάσεων ΜΥΦ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δήλωσε ως προμηθευτή του, κατά το φορολογικό έτος 2016, την επιχείρηση

• Στα πλαίσια ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Τμήμα Α5 Κοζάνης στον εκδότη, ζητήθηκε με το αριθ. πρωτ: ΚΟΖ/09-02-2022 έγγραφο, η ελεγκτική συνδρομή της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ σε ότι αφορά τον προσφεύγοντα, η οποία προέβη στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως εξής: «Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης την 26-03-2009, της οποίας κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο η κύρια δραστηριότητά της ήταν: «Υπηρεσίες ταξιδιωτικών πρακτορείων για κρατήσεις καταλύματος, κρουαζιέρων και οργανωμένα ταξίδια - ταξιδιωτικά πακέτα» και ο τρόπος τήρησης των βιβλίων της ήταν απλογραφικά. Μετά την κοινοποίηση στη λήπτρια επιχείρηση του με αριθμό πρωτοκόλλου/09-03-2022 αιτήματος παροχής πληροφοριών, προσκομίστηκαν από την τελευταία τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία κατασχέθηκαν με την αριθ./03-03-2022 Έκθεση Κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων και είναι τα κάτωθι:

2016							
α/α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	...	03/08/2016	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΡΓΟΤΑΞΙΟΥ	4.700,00€	1.128,00€	5.828,00€
2.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		10/08/2016	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΩΣΕΙΣ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ	4.500,00€	1.080,00€	5.580,00€
3.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ		15/08/2016	8.300 ΚΙΛΑ ΣΙΔΕΡΑ ΣΤΑΛ 22	4.150,00€	996,00€	5.146,00€
4.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ		19/08/2016	9.550 ΚΙΛΑ ΣΙΔΕΡΑ ΣΤΑΛ 18-16	4.775,00€	1.146,00€	5.921,00€
5.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ		23/08/2016	500Μ ΣΥΡΜΑ ΠΕΡΙΦΡΑΞΕΩΣ, 3.200 ΚΙΛΑ ΚΥΛΟΔΟΧΟΙ ΠΑΣΣΑΛΟΙ ΠΕΡΙΦΡΑΞΕΩΣ	3.484,00€	836,16€	4.320,16€
ΣΥΝΟΛΟ					21.609,00€	5.186,16€	26.795,16€

• Τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία του προσφεύγοντα και συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος.

• Δεν προσκομίστηκαν από τη λήπτρια επιχείρηση παραστατικά Τραπεζών, ως προς τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η αξία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 500,00€ και υπάρχει σχετική υποχρέωση εξόφλησης αυτών μέσω επιταγής ή κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 23 περίπτωση β΄ του ν. 4172/2013.

• Στα δύο (2) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και συγκεκριμένα στα με αριθμό .../03-08-2016 και .../10-08-2016 αντίστοιχα, η περιγραφή των εκτελεσθεισών εργασιών είναι γενικόλογη, στο «είδος υπηρεσίας» αναγράφεται στο μεν πρώτο: «χωματουργικές εργασίες εργοταξίου», στο δε δεύτερο: «χωματουργικές επιχώσεις οικοπέδου», χωρίς οποιαδήποτε περαιτέρω επεξήγηση. Στο σώμα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων δεν υπάρχει αναφορά σε συγκεκριμένη σύμβαση ή ιδιωτικό

συμφωνητικό, ώστε ο έλεγχος να μπορεί να εξάγει ασφαλή συμπεράσματα σχετικά με το είδος των εργασιών και τη δυνατότητα εκτέλεσής τους.

•Η εκδότρια επιχείρηση κατά την εκτέλεση των εργασιών, οι οποίες περιγράφονται στα με αριθμό .../03-08-2016 και/10-08-2016 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, δεν απασχόλησε εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό. Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχολούσε ένα (1) άτομο για την περίοδο 10/2016-1/2017 και 1 άτομο για την περίοδο 6/2017-7/2017 με κωδικό ειδικότητας:882400, ο οποίος αντιστοιχεί στην ειδικότητα: «Οδηγοί φορτηγών και βαρέων φορτηγών» και δεν προσκόμισε τις αντίστοιχες δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και το γεγονός ότι, **κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος 2016**, η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση αγαθών, όπως επίσης και παροχή υπηρεσιών, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εξεταζόμενες συναλλαγές κατά το φορολογικό έτος 2016 δεν πραγματοποιήθηκαν επ' ουδενί από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τα επίμαχα **πέντε (5)** φορολογικά στοιχεία κρίνονται ως **εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εξέδωσε την υπ'αριθμ./20-15 άδεια δόμησης προκειμένου να οικοδομήσει εγκατάσταση στα και για την ανοικοδόμηση αυτή υπέβαλε το επιχειρηματικό σχέδιο ΕΣΠΑ με αριθμό ΑΔΜ Στα πλαίσια αυτών των εργασιών, ο που διατηρούσε τεχνική εταιρεία του σύστησε τον για την εκτέλεση χωματουργικών εργασιών και εργασιών περιφράξης και οι δυο τους τον επισκέφτηκαν στον τόπο εκτέλεσης των εργασιών. Ο τελευταίος, με συνεργεία του, πραγματοποίησε τις εργασίες που του ζήτησε και εξέδωσε για αυτές τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά, αλλά τελείως ξαφνικά εγκατέλειψε το χώρο χωρίς να ολοκληρώσει τις εργασίες και χωρίς άλλη εξήγηση. Τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά δεν έχουν εξοφληθεί, καθώς ο εκδότης δεν του έδωσε κάποιο λογαριασμό τραπέζης. Το έργο έμεινε ημιτελές και απεντάχθηκε από το πρόγραμμα του ΕΣΠΑ. Περαιτέρω, επικαλείται καλή πίστη.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την άδεια δόμησης, εκτύπωση που αναφέρεται η ένταξή του στο ΕΣΠΑ.... και επτά φωτογραφίες του επίμαχου έργου.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): 1. *Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος.* 2. *Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.*

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της [παραγράφου 1 του άρθρου 30](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το [άρθρο 18§2](#) του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, [ΣτΕ 753/2012](#), ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η **συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές**, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο **ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή**. Επίσης, **ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας**, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#)).....»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).»

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που παρασχέθηκαν από τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικές με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντα και εκδότη, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους

στα βιβλία του προσφεύγοντα δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι, ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, καθώς από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η κατασκευή της επικαλούμενης εγκατάστασης στα στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Η προσκομισθείσα υπ' αριθμ. .../2015 φωτογραφία άδειας δεν αναφέρει τα στοιχεία του προσφεύγοντα και επομένως δεν αποδεικνύεται ότι αφορά αυτόν. Η προσκομισθείσα εκτύπωση περί ένταξης στο πρόγραμμα ΕΣΠΑ αναφέρει δέκα ονόματα μιας κατάστασης, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, χωρίς κανένα άλλο στοιχείο, ενώ οι προσκομισθείσες φωτογραφίες δεν αποδεικνύουν ούτε ότι αφορούν τη συγκεκριμένη εγκατάσταση, ούτε ότι πραγματοποιήθηκαν οι αναγραφόμενες στα Τ.Π.Υ. εργασίες από τον εκδότη κατά το έτος 2016.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή ο κανόνας "ne bis in idem" ή η απαγόρευση της διπλής διακινδύνευσης, δηλαδή να μη διώκεται ούτε να δικάζεται κανείς δύο φορές για τις ίδιες πράξεις και για την ίδια αξιόποινη συμπεριφορά, κατοχυρώνεται ως ατομικό δικαίωμα στα διεθνή νομικά μέσα των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, όπως στο έβδομο πρωτόκολλο (άρθρο 4) της Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, στο Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (άρθρο 14, παράγραφος 7) της 19ης Δεκεμβρίου 1966 και στο Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 50), αναγνωρίζεται δε από όλα τα νομικά συστήματα που διαπνέονται από την ιδέα σεβασμού και προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Αποτελεί ουσιαστική θωράκιση έναντι της καταχρηστικής άσκησης των κρατικών εξουσιών επί των πολιτών.

Κατά την έννοια δε της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης (ne bis in idem), απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δε συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να

στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά. Ειδικότερα, κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης της ΕΣΔΑ, η αμετάκλητη απόφαση που ολοκληρώνει τη μία "ποινική" διαδικασία πρέπει να στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υπόθεσης, δηλαδή την τέλεση ή μη της παράβασης (πρβλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 29.6.2016, C-486/14, Kossowski, Σκέψεις 42-54). (βλ. ΣτΕ Β Τμ. 167 -169/2017 επταμ.).

Επειδή, σε περίπτωση διάπραξης μιας παράβασης, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή της κύρωσης είναι ο χρόνος τέλεσης της παράβασης, με την έννοια ότι η κύρωση επιβάλλεται κατ' αρχήν με βάση το ισχύον κατά τον χρόνο αυτόν νομοθετικό καθεστώς. Ωστόσο, ο προαναφερθείς κανόνας δεν είναι ανεπίδεκτος εξαιρέσεων. Έτσι, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του επιεικέστερου κυρωτικού νόμου, όπως το περιεχόμενο αυτής έχει διαπλασθεί νομολογιακά, σε περίπτωση διαδοχής ουσιαστικών νόμων που αφορούν στην ίδια ή σε συγκρίσιμη παραβατική συμπεριφορά, εφαρμόζεται ο νεώτερος νόμος, ο οποίος, εκτιμώμενος και εφαρμοζόμενος στο σύνολό του, είναι ευμενέστερος για τον ελεγχόμενο, δηλαδή, άγει, στη συγκεκριμένη περίπτωση, σε ευνοϊκότερο γι' αυτόν αποτέλεσμα.

Επειδή, με την παρ.8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προστέθηκαν στον Κ.Φ.Δ. τα άρθρα 58 & 58^Α που αφορούν την επιβολή προστίμων σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή ανακριβούς υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος και παραβάσεων σχετικά με το Φ.Π.Α., ως εξής:

«Άρθρο 58 – Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

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

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58^Α – Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με το Φ.Π.Α.

Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. ...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.[...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Εφόσον για την ίδια παράβαση επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο», στη δε παρ. 7 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58 Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις

διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58 Α και 59.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» ορίζεται ότι : «.....**Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 58.Α ως ειδικότερο αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή και του άρθρου 58 για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Είναι προφανές ότι αυτό δεν ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή και τα δύο άρθρα και δεν τίθεται ζήτημα σώρευσης.....**»

Επειδή, στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και για την οποία εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ για τη μη υποβολή της δήλωσης (πρόστιμο 100, 250 ή 500 ευρώ, ανάλογα με το αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων, τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, αντίστοιχα).

Επειδή σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (άρθρο 62 § 6), και στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται το μεγαλύτερο κάθε φορά πρόστιμο μεταξύ αυτών, δηλαδή του άρθρου 54 παρ. 2 και του άρθρου 58 παρ. 2. Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1252/2015. (Ανάλυση –ερμηνεία κυρώσεων Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Δ. Σταματόπουλου, Εκδόσεις Forin Αθήνα 2018, σελ. 348).

Επειδή, σύμφωνα με το γενικό κανόνα, ο οποίος βρίσκεται στην παράγραφο 6, εφόσον για την ίδια παράβαση επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη η οποία προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο (*Η διάταξη της παρ. 6 προστέθηκε με την περίπτωση 13 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014*), το οποίο προκύπτει κατ' αποτέλεσμα μέσω εξατομίκευσης των διατάξεων ανά περίπτωση κολαζόμενης παράβασης. Δεν αρκεί, δηλαδή, η γενική και αφηρημένη πρόβλεψη στις διατάξεις για να κριθεί ποιο πρόστιμο είναι μεγαλύτερο, αλλά απαιτείται εφαρμογή στην κρινόμενη περίπτωση, προκειμένου να διαπιστωθεί το μεγαλύτερο από τα τυχόν περισσότερα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Η διάταξη αυτή είναι αναγκαία, προκειμένου να αποσαφηνιστεί ότι δεν επιβάλλονται σωρευτικά πρόστιμα σε βάρος του φορολογουμένου που έχει υποπέσει σε μία παράβαση, αφού τούτο αντίκειται σε συνταγματικές αρχές, αλλά και στην αρχή της χρηστής διοίκησης που αποκλείουν τον πολλαπλό κολασμό της ίδιας παράβασης..[...] Τούτο είναι πιθανό να συμβεί δεδομένου ότι τα πρόστιμα του άρθρου 54 είναι δυνατόν να επιβληθούν και μετά από έλεγχο, χρόνος κατά τον οποίο επιβάλλονται και τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α ή 59 κατά περίπτωση.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις «ίδιας παράβασης» συνιστούν, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, για παράδειγμα η παράβαση της μη υποβολής φορολογικής δήλωσης, όπου σχετικό πρόστιμο προβλέπεται, τόσο από τις διατάξεις του άρθρου 54, αλλά και από τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 2 (σχετ. ΠΟΛ. 1252/2015). Στην αιτιολογική έκθεση διευκρινίζεται, επίσης ότι δεν πρόκειται περί σώρευσης, η οποία να προκαλεί την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 62, η επιβολή προστίμων εν γένει ή προστίμων για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης αφενός και η επιβολή προστίμων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής μετά το χρόνο που αυτή καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

Με την παράγραφο 7 τέθηκε ένας ακόμα, ειδικός αυτή τη φορά, κανόνας αποτροπής της σώρευσης των προστίμων, προκειμένου να διευκρινισθεί το πεδίο εφαρμογής των προστίμων που

επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου. (Η παράγραφος 7 του άρθρου 62 προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 17.10.2015). Με τη διάταξη αυτή ορίζεται σαφώς σε ποιες περιπτώσεις επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 54, 58, 58Α και 59 του ΚΦΔ, καθώς και σε ποιες περιπτώσεις δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58.

Ειδικότερα, με τη διάταξη της παρ. 7 διευκρινίζεται ότι: α) Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου... β) Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι στο στάδιο της οικειοθελούς συμμόρφωσης ήτοι στο στάδιο προ της έκδοσης και κοινοποίησης εντολής ελέγχου επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54, ή, εφόσον έχει κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου, τα πρόστιμα των άρθρων 18 παρ. Ιδ-ε και 19 παρ. 3γ-δ ΚΦΔ (Όπως οι εν λόγω διατάξεις προστέθηκαν με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17.1.2018) και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι 17.1.2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ιδίου νόμου) σχετικά με τη συνεργασία κατά το στάδιο του ελέγχου. γ) Το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι γενικό σε σχέση με το πρόστιμο των άρθρων 58Α και 59 και συνεπώς, στις περιπτώσεις που επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58Α ή του άρθρου 59, κατά περίπτωση, δεν επιβάλλεται ταυτόχρονα και το πρόστιμο του άρθρου 58. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 1743-1746)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε η λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 21.609,00€ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 5.186,16€ στο φορολογικό έτος 2016, τα οποία ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και συμπεριέλαβε στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., επέβαλε τα προβλεπόμενα πρόστιμα των άρθρων 58 & 58^Α, καθώς δεν πρόκειται για περίπτωση μη υποβολής προκειμένου να ενεργοποιηθεί η διάταξη της παρ.6 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ.9 του άρθρου 112 του ν.4387/27-05-2016, προστέθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) το άρθρο 43^Α – Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και μετά, ως εξής:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, [...]

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της παραγράφου 1 υπολογίζεται με την ακόλουθη κλίμακα:

<u>Εισόδημα</u>	<u>Εισφ. Αλληλεγγύης</u>
0 – 12.000	0%
12.001 - 20.000	2,20%

20.001 - 30.000	5,00%
30.001 - 40.000	6,50%
40.001 - 65.000	7,50%
65.001 - 220.000	9,00%
>220.000	10,00%

4.α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους....

[...]

7. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ούτε από το φόρο εισοδήματος.»

Επειδή, με την Πολ.1100/2018 έγινε αποδεκτή η υπ'αριθμ. 130/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43^Α του Κ.Φ.Ε. δεν αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος, αλλά το εισόδημα θεωρείται κατά την εκτίμηση του νομοθέτη ως ασφαλές στοιχείο διάγνωσης της φοροδοτικής ικανότητας του φορολογούμενου, για την επιβολή του ως άνω μέτρου, το οποίο έκρινε ο νομοθέτης αναγκαίο για την αποκατάσταση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας του κράτους.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η υπ'αριθμ...../17-03-2023 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 εκδόθηκε βάσει της από 17-03-2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην οποία εμπεριστατωμένα και αναλυτικά παρατίθενται τα στοιχεία της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων που έχουν ως αποτέλεσμα την αδυναμία έκπτωσης του αντίστοιχου Φ.Π.Α. εισρών – δαπανών, ύψους 5.186,16€.

Επειδή, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/03/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **07/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**

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

1)Επί της με αριθμό/17-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.926,08 €	5.926,08 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	2.963,04 €	2.963,04 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	889,68 €	889,68 €
Συνολικό ποσό	9.778,80 €	9.778,80 €

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

2)Επί της υπ' αριθμ./17-03-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		4.891,68 €	4.891,68 €
Πρόστιμο αρ.58 ^A Κ.Φ.Δ.		2.445,84 €	2.445,84 €
Συνολικό ποσό		7.337,52€	7.337,52€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	294,48€	0,00€	0,00€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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