



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/04/2025

Αριθμός απόφασης: 674

**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 **27-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:**, με κύρια

δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ειδών νεωτερισμών» και έδρα στις, επί της οδού
....., Τ.Κ., κατά των με αριθμό: **α)**/03-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου
του άρθρου 7 παρ.3&5 του ν.4337/2015 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και **β)**/03-
12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013
(χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά
έγγραφα.

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

6. Την από 03-01-2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

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

Επί της από **27-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της
εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:** που υποβλήθηκε 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 αρ./03-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.
4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 2.500,00€,
κατ' εφαρμογή της Ε.2042/10-05-2022, επειδή έλαβε και καταχώρισε είκοσι τέσσερα (24)
φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης τουπου κρίθηκαν εικονικά
για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 25.950,00 € πλέον Φ.Π.Α.
- Με την με αριθμό/03-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης
διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 6.747,00€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 1
του ν. 2523/1997 ύψους 8.096,40€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.843,40€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 03-12-2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος,
και Προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Σερρών στην
προσφεύγουσα επιχείρηση με κύριο αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο ειδών νεωτερισμών»,
δυνάμει της υπ' αριθμ./16-01-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου οικονομικού
έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2013).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ./06-07-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.
Ξάνθης (αρ.πρωτ. εισερχομένου/09-09-2021), σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα
επιχείρηση κατά τη χρήση 2013 έλαβε είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης

της ατομικής επιχείρησης τουμε Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 25.950,00€ πλέον Φ.Π.Α.

Βάσει του ως άνω πληροφοριακού δελτίου, το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών των επίμαχων τιμολογίων, συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./13-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων και την Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 του ν.4337/2015, χωρίς η προσφεύγουσα να ανταποκριθεί και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξεις.
2. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας. Η εικονικότητα προϋποθέτει δόλο του δράστη. Η προσφεύγουσα δεν είχε ποτέ επαφή με τον εκδότη, παρά μόνο με το διαμεσολαβητή – μεταφορέα, ο οποίος εισήγαγε κλωστοϋφαντουργικά προϊόντα από την Τουρκία. Δειγμάτιζε σε υπαίθριο χώρο και παρέδιδε τα προϊόντα και τα τιμολόγια. Αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης. Δεν αμφισβητήθηκε η διενέργεια αγορών αφού τα πούλησε. Έχουν συμπεριληφθεί στην απογραφή.
3. Αναστροφή του βάρους της απόδειξης.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
5. Εφαρμογή του κανόνα ne bis in idem.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν.5104/19-4-2024: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. [4987/2022](#) ([Α` 206](#)), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή

διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. [4254/2014 \(Α` 85\)](#) σε πρώτο βαθμό»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1&4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : ««1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται

εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στην παρ. 6 του άρθρου 13 της Πολ. 1052/2007 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν.3522/2006, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.

Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. **102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** (Πολ.1100/2001) «Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 ν. 1914/90 καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 ν.2198/94»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου

εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ./06-07-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης (αρ.πρωτ. εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών/09-09-2021), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 28-07-2021 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών παραστατικών,με Α.Φ.Μ.:, σύμφωνα με την οποία, ο εκδότης, μεταξύ άλλων, εξέδωσε είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 25.950,00€. Το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου **συνιστά νέο - συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 70 παρ. 6 του ν.4987/2022, καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής μετά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής.

Ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 – 31.12.2013) κατέστη δεκαετής και σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 & του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος και προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων την 03-12-2024.

Ως προς το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 παρ. 1 του ν.5104/2024: *«Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν.5104/2024: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.2 του ν.5104/2024: *« ... Η έκθεση ελέγχου (της φορολογικής αρχής) συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...»*

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, σύμφωνα με το άρθρο 10, παρ. 8 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.): το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής το φέρει τόσο ο εκδότης του στοιχείου όσο και ο λήπτης του στοιχείου. Για το λόγο αυτό οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δικαίωμα να επιβεβαιώνουν τα στοιχεία εκατέρωθεν από την δήλωση έναρξης εργασιών ή την ταυτότητά ή άλλο πρόσφορο στοιχείο. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υποχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου. Κάθε αντισυμβαλλόμενος έχει υποχρέωση να παρέχει κάθε αναγκαίο στοιχείο και φέρει την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Από την

διάταξη αυτή συνάγεται ότι στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος λάβει φορολογικά στοιχεία στα οποία περιλαμβάνονται ανακρίβειες ως προς το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση του και τον Α.Φ.Μ. οφείλει να ειδοποιήσει άμεσα τον εκδότη για την επανόρθωση αυτών, γιατί διαφορετικά συμπεραίνεται ότι εσκεμμένως έδωσε λανθασμένα στοιχεία και η ευθύνη πλέον κατά την προσωπική μας άποψη μπορεί να καταλογιστεί αποκλειστικά στον ίδιο. Επίσης για λόγους διασφάλισης και επιβεβαίωσης των στοιχείων του αγοραστή, θεωρούμε δόκιμο στα φορολογικά στοιχεία να ζητείται να υπογράψει ο παραλήπτης κάτω από την έντυπη σημείωση «Ο παραλήπτης και βεβαιών την ακρίβεια των στοιχείων του αγοραστή». Στις περιπτώσεις που ο πωλητής υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών δε γνωρίζει την ιδιότητα του αγοραστή, πρέπει να ζητά από αυτόν να του δηλώνεται η ιδιότητα και εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα είδη που αγοράζει για επαγγελματική χρήση ή για εξυπηρέτηση ιδιωτικής φύσης αναγκών και ανάλογα να εκδόσει τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής. (ΚΦΑΣ - Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις eliforin, 2013, ΣΕΛ. 1001)

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

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους

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

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί αυτό (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 28-07-2021 Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 03-12-2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης, «.....» με ΑΦΜ, με κύριο αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο, μετά από εισαγωγή, έτοιμων ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων» κατά τα ελεγχόμενο έτος 2013, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε συναλλαγή και το σύνολο των εκδοθέντων από αυτόν φορολογικών στοιχείων, ήτοι 155 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 184.929,00€ κρίθηκαν ως εικονικά, καθώς:

- «Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ίσχυαν, που τηρήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Περιορισμένα αλλά επαρκή δεδομένα για τις συναλλαγές αντλήθηκαν από τις παρακάτω πηγές:

- α) Αξιοποιήθηκαν οι υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση χρήσης 2013.
- β) Σε απάντηση σε προσκλήσεις της Υπηρεσίας μας σε επιχειρήσεις - πελάτες του ελεγχόμενου αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προσκομίσθηκαν φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων.
- γ) Σε απάντηση σε δελτία πληροφοριών της Υπηρεσίας μας προς άλλες Δ.Ο.Υ., διαβιβάστηκαν φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων έκδοσης της ελεγχόμενης οντότητας, τα οποία έλαβαν επιχειρήσεις - πελάτες. Κατά τη σύνταξη της παρούσας υπάρχει επαρκές δείγμα δεδομένων καίτοι δεν μας διαβιβάστηκαν απαντήσεις από αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για μεγάλο μέρος του συναλλακτικού εύρους της ελεγχόμενης οντότητας.
- δ) Αξιοποιήθηκαν τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσης 2013.
- Από τον έλεγχο στο ΟΠΣ elenxis, το οποίο διασυνδέεται με το ICISnet, δεν διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση εισαγωγών εμπορευμάτων και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις στοιχείων για διασταύρωση χρήσης 2013 δεν διαπιστώθηκε η αγορά εμπορευμάτων εντός Ελλάδας.
 - Δήλωσε, στην με αρ. καταχώρησης .../20-01-2014 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2013, συνολικές φορολογητέες εκροές ποσού 44.637,39 € και συνολικές φορολογητέες εισροές ποσού 44.102,63 €. Τα ίδια δεδομένα μεταφέρθηκαν και στην με αρ. καταχώρησης/30-04-2014 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013. Επίσης, στην με αρ. καταχώρησης/10-07-2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ύψους 44.637,39€, εισαγωγές εμπορευμάτων αξίας 42.598,97€ και διάφορα έξοδα ύψους 1.533,66€ ($42.598,97 + 1.533,66 = 44.102,63$). Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση χρήσης 2013 δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές - δαπάνες όσες δήλωσε (δηλώσεις Φ.Π.Α. & Φορολογίας Εισοδήματος), ενώ τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης 2013 που δηλώθηκαν από τον ελεγχόμενο (δεν) αποτελούν παρά μόνο ένα μέρος του συνόλου των συναλλαγών που δηλώθηκαν από τους πελάτες του. Με δεδομένη την δημιουργία ληξιπρόθεσμων οφειλών φόρου εισοδήματος (1.806,48€), με εξαίρεση τον Φ.Π.Α. (123,00€) ο οποίος εξοφλήθηκε, κατά την υποβολή των αντίστοιχων δηλώσεων, ανείσπρακτων στο σύνολό τους μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, διαπιστώνεται η επιτηδευμένη συρρίκνωση των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών και η αδικαιολόγητη διόγκωση των φορολογητέων εισροών προκειμένου να κατασκευαστεί μία ψευδής εικόνα ορθής τήρησης φορολογικών υποχρεώσεων με το μικρότερο δυνατό κόστος. **Ομοίως, οι ίδιες διαπιστώσεις ισχύουν και για τα δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.**

- Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 3.000,00€ προκειμένου οι συναλλαγές να παρουσιάζουν εικόνα νομιμοφάνειας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 6 του Κ.Φ.Α.Σ., όπως ίσχυαν, περί υποχρεωτικής τμηματικής ή ολική εξόφληση συναλλαγών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η εν λόγω τεχνητή διευθέτηση σε αρκετές περιπτώσεις εφαρμόζεται με την έκδοση πλήθους τιμολογίων εντός περιόδου λίγων ημερών.
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους είναι συνδικαιούχος δεν διαπιστώθηκε οποιαδήποτε κίνηση εμπορικής συναλλαγής ή άλλη κίνηση ιδιωτικού (προσωπικές ανάγκες) χαρακτήρα.
- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, αλλά και προσωπικό για την αποθήκευση, διαχείριση και διανομή των εμπορευμάτων. Ειδικότερα, δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ήτοι Φ.Ι.Χ., ειδικευμένο προσωπικό για την προώθηση και πώληση των εμπορευμάτων σε πολλές περιοχές στο εσωτερικό της χώρας (νησιωτικές και ηπειρωτικές περιοχές) σε διάστημα ενός τριμήνου (02/10/2013-31/12/2013), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Όσον αφορά την μίσθωση ημιυπόγειας αποθήκης 99,09 τ.μ., δηλωμένη ως έδρα από τον ελεγχόμενο, επιδόθηκαν με ηλεκτρονική κοινοποίηση οι με αρ.πρωτ. και/05-05-2020 προσκλήσεις προς τους εκμισθωτές (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ) αντίστοιχα προκειμένου να μας γνωστοποιηθούν τα πραγματικά περιστατικά της μίσθωσης. Προσκομίσθηκαν οι με αρ.πρωτ. και/27-05-2020 υπεύθυνες δηλώσεις των εκμισθωτών με βάση τις οποίες ισχυρίζονται ότι δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ το μίσθιο από τον ελεγχόμενο, δεν εμφανίσθηκε ποτέ στο ακίνητο ως μισθωτής μετά τη σύνταξη του ιδιωτικού συμφωνητικού, και δεν εισπράχθηκε είτε προκαταβολή είτε κάποιο μίσθωμα. Εξάλλου από τον έλεγχο των υποβληθεισών από τους εκμισθωτές δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε2) οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω ακίνητο δεν δηλώνεται ως μίσθιο με μισθωτή τον ελεγχόμενο (κενό μέχρι τις 30/11/2013, μισθωμένο από τρίτο από 01/12/2013 μέχρι 31/12/2013, και κενό για το έτος 2014). Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται έδρα για την ελεγχόμενη επιχείρηση, γεγονός που ενισχύει την έννοια της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.
- Αρκετά τιμολόγια, όπως αναλύθηκε παραπάνω, εκδόθηκαν με την αναγραφή του με αρ. κυκλοφορίας ως οχήματος μεταφοράς εμπορευμάτων. Στο πλαίσιο έρευνας της ένδειξης αυτής επιδόθηκε με ηλεκτρονική κοινοποίηση στον (ΑΦΜ), ιδιοκτήτη του εν λόγω οχήματος κατά τις ελεγχόμενες περιόδους (ημερομηνία 1ης άδειας 02/07/2008 και διαγραφή στις 21/07/2015), η με αρ.πρωτ./12-04-2021 πρόσκληση. Σε απάντηση στην πρόσκληση μας ο απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου υπόμνημα σύμφωνα με το οποίο ισχυρίζεται ότι ουδέποτε έχει εκτελέσει τα συγκεκριμένα δρομολόγια με

το με αρ. κυκλοφορίαςγια λογαριασμό του ελεγχόμενου ή για κάποιον τρίτο. Λαμβάνοντας υπόψη τούτο τον ισχυρισμό, καίτοι δεν είναι εφικτό να επαληθευτεί, η μεταφορά μεγάλου όγκου εμπορευμάτων, τα οποία αναγράφονται επί πλήθους τιμολογίων μαζί με τον αριθμό κυκλοφορίας του συγκεκριμένου οχήματος, κρίνεται πλασματική και η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων βέβαιη.

- Έχουν εκδοθεί πλείστα εικονικά τιμολόγια στην ίδια ημερομηνία και τη μεταφορά σε διαφορετικές πόλεις».

Επειδή, μεταξύ των πελατών της ως άνω επιχείρησης που εξέδιδε εικονικά τιμολόγια είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία στο οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013) έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά παραστατικά αγορών έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 25.950,00€.

Επειδή, εάν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, τότε ο λήπτης καλείται να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, καθώς σε κάθε περίπτωση οφείλει να τεκμηριώνει με τα κατάλληλα παραστατικά κάθε γεγονός και συναλλαγή και να διασφαλίζει την ασφαλή ταυτοποίησή της.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί αντιστροφής του βάρους της απόδειξης απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ η ύπαρξη δόλου ή μη ουδεμία επίδραση έχει στο πραγματικό γεγονός της απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε ήρθε σε επαφή με τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αλλά μόνο με το μεταφορέα σε υπαίθριο χώρο και επικαλείται καλοπιστία, προσκομίζοντας καρτέλες απογραφής χρήσης 2013.

Επειδή, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: «...Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν, 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία **νομοτύπως** εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό 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 πρόσωπο¹, 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, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, όπως κρίθηκε νομολογιακά, για να συντρέχει περίπτωση παραβίασης του άρθρου 4 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ (αρχή *ne bis in idem*), απαιτείται (α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν 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 για αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις εν λόγω 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 (βλ. Σ.τ.Ε. 359/2020 Ολ., 951/2018 7μ., 175/2018, 2987/2017 7μ., 680/2017 7μ.). Κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ, τα πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις έχουν “ποινικό” χαρακτήρα, βάσει του κριτηρίου της φύσης του αδικήματος, ακόμα και αν είναι το ύψος τους πολύ χαμηλό (πρβλ. ΕΔΔΑ Μειζ. Σύνθ. 23.11.2006, 73503/01, Jussila κατά Φινλανδίας). Στην υπό κρίση υπόθεση, η διαδικασία του ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων της νομοθεσίας για τη φορολογία εισοδήματος και του καταλογισμού προστίμων του άρθρου 58 είναι διακεκριμένη σε σχέση με εκείνη του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, όπως ισχύει που οδήγησε στην επιβολή του φόρου και μολονότι στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου, δεν αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, διότι το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ αφορά στην παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης και είναι άμεσα συναρτώμενα με τη διαφορά φόρου που δεν αποδόθηκε, ενώ το πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, επιβάλλεται στο λήπτη που με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. και προβλέπεται από διαφορετική διάταξη νόμου. Όσον αφορά δε στα πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 το θέμα έχει κριθεί με την Απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Επί της με αριθμό/03-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.747,00 €	6.747,00 €
Πρόστιμο άρ.58 ν.4987/2022	8.096,40 €	8.096,40 €
Συνολικό ποσό	14.843,04 €	14.843,04 €

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 με αριθμό/03-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του ν.4337/2015 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

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
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της