



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **06-04-2023**

Αριθμός απόφασης: **736**

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ.Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

**α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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

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

**δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από 08/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ ..... που εδρεύει στη .....- .....- Τ.Κ....., κατά: α) της αριθμ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) της αριθμ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, γ) της αριθμ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 και δ) της αριθμ. ....../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 13/12/2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

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

Επί της από 08/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» 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 αριθμ. ....../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ..... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 18.812,88 € και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 9.406,44 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 28,219,32 €.
- Με την αριθμ. ....../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ..... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 754,00 € και πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 75,40 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 829,40 €.
- Με την αριθμ. ....../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του ..... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 15.569,28 € και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 7.784,64 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 23.353,92 €.
- Με την αριθμ. ....../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του ..... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 624,00 € και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 312,00 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 936,00 €.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 21-11-2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. ....../08-09-2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ....., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και προς αντικατάσταση της με αριθμ...../10-02-2022 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτοκ. ....../23-12-2021 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων .....(Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....) με το οποίο εστάλη η υπ' αριθμ...../2019 υπόθεση, με συνημμένες τις από 23/12/2021: α) Έκθεση ελέγχου Ν.4308/2014 και Ν.4174/13, β) Πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος, γ) πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α., του τμήματος Α3 Προληπτικών Ελέγχων της Α' Υποδιεύθυνσης ελέγχων της

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία «..... ΑΕ, Α.Φ.Μ....., ΤΕΡΜΑ ..... – Τ.Κ. ....» και διαπιστώθηκε ότι στα έτη 2016 και 2017 έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως της εταιρείας «.....», ως εξής: α)στο έτος 2016 δέκα (10) εικονικά φορολογικά παραστατικά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 64.872,00€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 15.569,28€, ήτοι συνολικής αξίας 80.441,28€ και β)στο έτος 2017 ένα (1) εικονικό φορολογικό παραστατικό κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.), για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 2.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 624,00€, ήτοι συνολικής αξίας 3.224,00€.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., συνέταξε το με αριθ. ....../19-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Εισοδήματος και Φ.Π.Α., το οποίο αναρτήθηκε ηλεκτρονικά την 24/10/2022 και αναγνώσθηκε την 25/10/2022. Ο Διευθύνων Σύμβουλος της ελεγχόμενης ..... υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτοκ.....ΕΜΠ/08-11-2022 υπόμνημα απόψεων εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Υιοθέτηση των διαπιστώσεων ελέγχου άλλης ελεγκτικής αρχής.
2. Μη τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Το βάρος της απόδειξης της λήψης των εικονικών τιμολογίων φέρει η Διοίκηση. Άρνηση της εικονικότητας – πραγματοποίηση των συναλλαγών. Καλή πίστη της προσφεύγουσας.
3. Μη νόμιμη απόρριψη των δαπανών και καταλογισμός τους στο εισόδημα. Μη νόμιμη απόρριψη έκπτωσης ΦΠΑ για συναλλαγή που καλόπιστα διενήργησε ο λήπτης του στοιχείου.
4. Σωρευτική επιβολή διοικητικών κυρώσεων. Εφαρμογή της αρχής NE BIS IN IDEM.

### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική*

*Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».*

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :  
«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. **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**, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 21/11/2022 Εκθέσεις Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προϊσταμένου του ....., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

**Επειδή** όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές

οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2056/1994 απόφαση του ΣτΕ: «Η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις» και δεν προ-σθέτουν επιπλέον στοιχεία που θα μπορούσαν να ανατρέψουν τις διαπιστώσεις στις οποίες έχει καταλήξει ο παρών έλεγχος.

**Επειδή**, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... διενήργησε όλες τις ελεγκτικές ενέργειες που ήταν δυνατές από τις οποίες προέκυψε η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, ενώ ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το 1° ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης πέραν αυτού διενήργησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις (έλεγχος λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος και έλεγχος ΦΠΑ).

**Επειδή**, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου του ..... περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

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

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 116/2013 «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

**Επειδή**, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336 - 40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018 ) κρίθηκε ότι, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδείου 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Σε κάθε περίπτωση η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από το ....., καθώς:

Η οντότητα .....

- αποτελεί μία επιχείρηση στερούμενη της απαραίτητης υλικοτεχνικής υποδομής, μη διατηρούσα τυχόν αποθήκη ή υποκατάστημα, μη κατέχουσα μεταφορικά μέσα κλπ,
- δεν διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων-υλικών σχετικά με αυτά που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία,
- απασχόλησε μόνο ένα εργαζόμενο και δεν είχε συνάψει συμβάσεις παροχής έργου με τρίτους,
- από προγενέστερο έλεγχο της ..... στην εκδότρια εταιρία διαπιστώθηκε πως διενεργήθηκαν την ίδια περίοδο ταυτόχρονα εργασίες εκτός από την προσφεύγουσα και σε άλλες επιχειρήσεις που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ..... Γίνεται αμέσως αντιληπτό ότι η ....., η οποία απασχολούσε μόνο έναν εργαζόμενο και η οποία δεν είχε συνάψει συμβάσεις παροχής έργου με τρίτους, ήταν αδύνατον να εκτελεί ταυτόχρονα διαφορετικές εργασίες σε διαφορετικές επιχειρήσεις,
- δεν είχε αγορές σχετικές τόσο με τις κοιλοδοκούς που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, όσο και με την τοποθέτησή τους για την κατασκευή βάσης πατώματος, δεν ήταν



πιστοποιημένη με τα πρότυπα ποιότητας που απαιτούνται για την κατασκευή κοιλοδοκών, γ)απασχολούσε μόνο έναν εργαζόμενο και δ)δεν είχε συνάψει συμβάσεις παροχής έργου με τρίτους στους οποίους θα μπορούσε να είχε αναθέσει τις επίμαχες εργασίες. Προκύπτει δηλαδή ότι η ..... ΜΟΝ.ΙΚΕ δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει το συγκεκριμένο έργο συναρμολόγησης και τοποθέτησης της επίμαχης μεταλλικής κατασκευής των 105τ.μ.

- τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ακολουθούν συνεχόμενη αρίθμηση με αποτέλεσμα να διαφαίνεται ότι η ..... Μ.ΙΚΕ χρησιμοποιούσε διαφορετικά στελέχη για να απεικονίσει τις συναλλαγές της με τις διάφορες επιχειρήσεις οι οποίες συνεργάστηκαν μαζί της στο κύκλωμα των εικονικών που αυτή συνέστησε,
- δεν διαπιστώθηκε από τις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις δαπανών που υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής να διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες,
- δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση,
- είναι άμεσα συνδεδεμένη με άλλες επιχειρήσεις που έχουν κοινή διαχειρίστρια την ..... οι οποίες έχουν εκδώσει πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με διαπιστώσεις από προγενέστερη έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....
- ως μεταφορικό μέσο με το οποίο φέρεται να έγινε η μεταφορά των επίμαχων εμπορευμάτων, αναγράφεται το υπ' αριθμ.κυκλοφορίας ..... Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της επιχείρησης ..... της οποίας διαχειριστής είναι ο ..... Από το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων μας προέκυψε ότι το υπ' αριθμ.κυκλοφορίας ..... είναι ένα κοινό μη ανατρεπόμενο Φ.Ι.Χ. κυβισμού 2.874cc μάρκας MERCEDES-312D, μικτού βάρους 3.500 κιλών. Συμπεραίνεται ότι με το εν λόγω όχημα δεν ήταν εφικτή η μεταφορά υλικών του όγκου και των διαστάσεων εκείνων που περιγράφονται στο υπ' αριθμ...../01-10-16 Τιμολόγιο.
- Η εταιρεία «..... ΑΕ, Α.Φ.Μ. ....» παρέλαβε μεγάλη ποσότητα και το είδος των υλικών και των εργασιών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία η οποία παραπέμπει σε επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις που προσαυξάνουν την αξία κτήσεως των παγίων περιουσιακών στοιχείων και όχι σε επισκευή πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 5, του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), οι δαπάνες βελτίωσης παγίων περιλαμβάνονται στα ενσώματα πάγια, τα οποία με βάση την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση και ενδεχόμενη απομείωση. Ωστόσο, η προσφεύγουσα καταχώρησε τις ως άνω συναλλαγές σε λογαριασμούς δαπανών της επιχείρησης με αποτέλεσμα να εκπέσουν εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδά της και όχι στο μητρώο παγίων ώστε να διενεργηθούν οι σχετικές αποσβέσεις. Όλα τα παραπάνω αποδεικνύουν ανακαίνιση – προέκταση για την οποία δεν προσκομίστηκε οικοδομική άδεια ή άδεια μικρής κλίμακας από την οικεία πολεοδομική διεύθυνση. Επίσης από την επισκόπηση των λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος (Γ21 Επαγγελματικό Τιμολόγιο ΔΕΗ) της προσφεύγουσας για το ακίνητο με αριθμό παροχής 220585296-026 προέκυψε ότι η επιφάνεια του ηλεκτροδοτούμενου ακινήτου ήταν 747τ.μ., και δεν μεταβλήθηκε από τον Οκτώβριο 2016 οπότε και έγιναν οι εργασίες επέκτασης του ακινήτου. Επιπρόσθετα, δεν διαπιστώθηκε κάποια αξιοσημείωτη μεταβολή στα επίπεδα κατανάλωσης της ηλεκτρικής ενέργειας, γεγονός που ο έλεγχος συμπέρανε πως ουδεμία μεταβολή έλαβε χώρα στο ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο.
- Στα κριθέντα τιμολόγια δεν γίνεται πλήρης και λεπτομερής περιγραφή των ειδών.
- Το βάρος, ο όγκος, οι διαστάσεις και η ποσότητα των ειδών που αναγράφονται δεν επιτρέπουν την μεταφορά τους με τα υποτιθέμενα μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιήθηκαν.
- Τα Τ.Π.Υ. δεν αναγράφουν την ημερομηνία εκτέλεσης των επίμαχων εργασιών.
- Το με αριθμό Τ.Π.Υ ...../01-09-2017 για τοποθέτηση βιομηχανικού δαπέδου στο

πρατήριο ..... ΟΕ συνεπάγεται την ύπαρξη των αντίστοιχων υλικών και χρήση μηχανημάτων τα οποία δεν προέκυψαν κατά τον έλεγχο. Ο έλεγχος έκρινε επίσης πως κατά την τοποθέτηση του δαπέδου η επιχείρηση δεν θα μπορούσε να δραστηριοποιείται ενώ διαπίστωσε πως αυτό δεν συνέβη.

- Ο έλεγχος δέχτηκε και έλαβε υπόψη του με την με αριθμό ...../01-06-2021 υπεύθυνη δήλωση του ....., ο οποίος είχε την εποπτεία του καθαρισμού του κτιρίου της προσφεύγουσας, που δηλώνει πως δεν υπέπεσε στην αντίληψή του καμία μεταβολή στη ήδη υπάρχουσα δομή του ακινήτου στο τέρμα της οδού 26ης Οκτωβρίου.
- Διαπιστώθηκε πως ο ..... διαχειριστής της «..... MON. IKE» είναι το πρόσωπο που υποκρύπτεται πίσω από πλήθος συναλλαγών τόσο της ..... MON. IKE με ΑΦΜ .....όσο και της ..... MON. IKE ασκώντας από κοινού με την ....., τη διοίκηση και διαχείριση των δύο εταιριών, με στόχο την αποφυγή καταβολής φόρων προς το Ελληνικό δημόσιο και την απόκρυψη της δράσης τους με ιδιαίτερα μέσα. Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης ..... M.IKE προς την ελεγχόμενη, προκύπτει ότι οι δύο επιχειρήσεις είχαν συνεχή και μακροχρόνια συνεργασία. Ως εκ τούτου διαφαίνεται, ότι οι εμπλεκόμενοι φορείς, ήτοι οι διευθύνοντες σύμβουλοι της ..... Α.Ε. και ο ....., είχαν μακροχρόνια και συνεχή συνεργασία και ως εκ τούτου και προσωπική επαφή μέσω της οποίας ήταν σε θέση να διαπιστώσουν εάν ο ..... είχε κάποια σχέση με την επιχείρηση ..... MON.IKE. Στο πλαίσιο αυτής της σχέσης είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν στους φορείς της προσφεύγουσας υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται επομένως ότι δεν ενήργησαν καλή τη πίστει και συνέπραξε με τον ..... στο κύκλωμα εικονικών που εκείνος συνέστησε από κοινού με την .....
- Οι εν λόγω συναλλαγές εξοφλήθηκαν είτε με μεταφορές ποσών στο λογαριασμό της επιχείρησης ..... είτε με μετρητά. Η επίκληση δε της καλοπιστίας, ακόμη και αν υποτεθεί ότι έχουν συντελεστεί οι παροχές, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, στο βαθμό που μια εργασία εκτελείται από συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο που εκδίδει και το σχετικό στοιχείο, ενώ η εξόφληση, μερικώς έστω της παροχής, πραγματοποιείται σε τραπεζικό λογαριασμό άσχετης νομικής οντότητας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

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

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται**

**κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,** γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22.Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1. ...2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ)εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών

εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

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

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

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

**Επειδή**, ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων και επίσης ορθά δεν αναγνωρίστηκε ο φόρος εισροών των εικονικών φορολογικών στοιχείων προς έκπτωση από το φόρο εκροών, καθώς οι δαπάνες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις έκπτωσης, όπως ορίζονται στην ισχύουσα νομοθεσία καθώς και τη νομολογία και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

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

**Επειδή**, η εφαρμογή της αρχής ne bis in idem προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από

τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel στα οποία στηρίζεται η εκτίμηση της ποινικής φύσης των φορολογικών κυρώσεων (δηλαδή στον νομικό χαρακτηρισμό της παράβασης κατά το εσωτερικό δίκαιο, στην ίδια τη φύση της παράβασης και στη φύση και τη σοβαρότητα της κύρωσης που ενδέχεται να επιβληθεί στον διαπράξαντα την παράβαση).

**Επειδή**, η αρχή *ne bis in idem* απαγορεύει την επιβολή πλειόνων κυρώσεων στο ίδιο πρόσωπο για την ίδια παράνομη συμπεριφορά προς προστασία του ίδιου εννόμου αγαθού.

**Επειδή**, το άρθρο 4 παρ. 1 του (κυρωθέντος με τον ν. 1705/1987, Α' 89) 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου (Π.Π.) της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: «Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους για μια παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού». Κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, προκειμένου να ενεργοποιηθεί η προβλεπόμενη σε αυτήν απαγόρευση (*ne bis in idem*), η οποία αποτελεί εκδήλωση των αρχών του κράτους δικαίου και του δεδουλευμένου, καθώς και των συναφών, επίσης θεμελιωδών, αρχών της ασφάλειας δικαίου και της σταθερότητας της έννομης κατάστασης των προσώπων (βλ. ΣτΕ 1102-1104/2018 επταμ.), απαιτείται να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, κατ' ουσίαν και κατά χρόνον, (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 φύσεως 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 (είτε καταδικαστική είτε αθωωτική, υπό τον όρο ότι η αθώωση στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υποθέσεως, δηλαδή την τέλεση ή μη της παραβάσεως: βλ. ΣτΕ 1102-1104/2018 επταμ. και ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 8.7.2019, 54012/10, *Mihalache v. Romania*, σκ. 97-98) και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, ήτοι στο αυτό σύνολο συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία συνδέονται αναπόσπαστα μεταξύ τους, χρονικά και τοπικά, και η συνδρομή των οποίων είναι απαραίτητη για την επιβολή της κυρώσεως (πρβλ. ΣτΕ 1887/2018 επταμ., ΣτΕ 951/2018 επταμ., 175/2018, 2987/2017 επταμ., 680/2017 επταμ., 167-169/2017 επταμ., 1992/2016 επταμ. κ.ά.). Συνακόλουθα, όπως έχει ήδη κριθεί (βλ. ΣτΕ 1887/2018 επταμ., 951/2018 επταμ., 2987/2017 επταμ., 167-169/2017 επταμ. κ.ά.), ενόψει και των αποφάσεων του ΕΔΔΑ *Ruotsalainen* κατά Φινλανδίας της 16.6.2009 (13079/03), *Καπετάνιος και άλλοι κατά Ελλάδος* της 30.4.2015 (3453/12, 42941/12 και 9028/13), *Σισμανίδης κατά Ελλάδος* της 9.6.2016 (66602/09) και *A and B κατά Νορβηγίας* της 15.11.2016 (24130/11 29758/11), το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Π.Π. της ΕΣΔΑ αντιτίθεται, καταρχήν, στην εκκίνηση και εξακολούθηση διοικητικής, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασίας και δίκης περί της επιβολής διοικητικής χρηματικής κυρώσεως για φορολογική ή τελωνειακή παράβαση, όταν για την ίδια κατ' ουσίαν παράβαση έχει ήδη περατωθεί αμετάκλητα η αντίστοιχη ποινική, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασία.

**Επειδή**, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ στην περίπτωση κατά την οποία η μία "ποινική" διαδικασία στρέφεται κατά νομικού προσώπου, ενώ η άλλη κατά του νόμιμου εκπρόσωπου αυτού, δεδομένου ότι δεν υπάρχει ταυτότητα του προσώπου, έναντι του οποίου κινήθηκαν οι δύο διαδικασίες (βλ. ΣτΕ 175/2018, ΣτΕ 1831/2020, ΕΔΔΑ 6.12.2007,

29829/05, Γιαννετάκη Ε.Π.Ε. και Γιαννετάκης κατά Ελλάδα, σκέψη 36, ΕΔΔΑ, 20.5.2014, 35232/11, Pirttimäki κατά Φινλανδίας, σκέψη 51 και ΔΕΕ 5.4.2017, C-217/15 & C-350/15, Orsi & Baldetti, σκέψεις 17-27).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης ορίζεται ότι: « 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς 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 (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό 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%) 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορίζεται ότι:«...2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62) ορίζονται τα εξής:

«....

**9. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης (άρθρο 58)**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.....

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)  
Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και

4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. ....

Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής:.....

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.....

**Επειδή**, το άρθρο 58 του Ν.4174/2013 εφαρμόζεται στην περίπτωση κατά την οποία προκύπτει διαφορά φόρου με βάση το διενεργηθέντα διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου πλην ΦΠΑ και το άρθρ 58<sup>Α</sup> του ίδιου νόμου ορίζεται για τις ουσιαστικές παραβάσεις στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, κατά συνέπεια τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 58Α δε σωρεύονται μεταξύ τους , αλλά, ανάλογα με την περίπτωση και την ελεγχόμενη φορολογία , εφαρμόζεται το εκ του νόμου προβλεπόμενο για κάθε διακριτή παράβαση πρόστιμο.

**Επειδή**, με την με αριθμ. ..../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 9.406,44 € και με την αριθμ. ..../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 75,40 €, δηλαδή ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της καταλογισθείσας με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διαφοράς κύριου φόρου εισοδήματος που προέκυψε από το διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογία αυτή.

**Επειδή**, με την αριθμ. ..../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 7.784,64 € και με την αριθμ. ..../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 312,00 €, δηλαδή ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της καταλογισθείσας με τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. που προέκυψε από το διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογία αυτή.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, με σαφήνεια προκύπτει ότι τα επίμαχα πρόστιμα αφορούν την αξιολόγηση διαφορετικών παραβάσεων του ελεγχόμενου, δεδομένου ότι ερείδονται, όπως ανωτέρω αναλύθηκε, επί διαφορετικών φορολογιών, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

**Επειδή**, δεν προβάλλονται άλλοι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

## Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

1. Η με αριθμό ...../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου .....

### ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΤΗΣ
Χρεωστικό ποσό	18.812,88€	18.812,88€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	9.406,44€	9.406,44€	
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>28.219,32€</b>	<b>28.219,32€</b>	

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

2. Η με αριθμό ...../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου .....

### ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΤΗΣ
Χρεωστικό ποσό	754,00€	754,00€	
Τέλος Επιτηδεύματος			



(άρθρο 3 Ν.3986/2011		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	75,40€	75,40€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>829,40€</b>	<b>829,40€</b>

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

3. Η με αριθμό ...../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου .....

#### Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	15.569,28€	15.569,28€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	7.784,64€	7.784,64€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>23.353,92€</b>	<b>23.353,92€</b>

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

4. Η με αριθμό ...../21-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου .....

#### Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	624,00€	624,00€

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	312,00€	312,00€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>936,00€</b>	<b>936,00€</b>

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς**  
**Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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