



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/6/2018

Αριθμός απόφασης: 1179

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του .. με Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου .., επί της οδού ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμό .../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από ...2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του ... του .. με Α.Φ.Μ. ..., 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 .../...-2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο αξίας **5.998,00 €**, λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης «. . – ΑΦΜ/ΦΠΑ ...», καθαρής αξίας 29.991.00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§5, 6§1, 12§1 & 18§2 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../...-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, κατόπιν του υπ'αριθμ .../...-2017 Δελτίου Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-....

Σύμφωνα με το υπ'αριθμ .../...2017 Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής-..., ο προσφεύγων προκειμένου να εγκαταστήσει στην επιχείρησή του, (ξενοδοχείο) που έχει έδρα στην Ολυμπιακή Ακτή, πρόγραμμα λογισμικού, ανέθεσε το έργο στην βρετανική εταιρία «... (UK) LTD» με ΑΦΜ/ΦΠΑ ... έναντι αμοιβής 29.991,00€, για την οποία η βρετανική εταιρία εξέδωσε το υπ'αριθμ .../20-10-2011 τιμολόγιο. Το έργο αυτό της εγκατάστασης του λογισμικού είχε ενταχθεί στο πλαίσιο επιχορήγησης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-longe για ξενοδοχειακές επιχείρησης και επιδοτήθηκε με ποσό 17.994,60€, δηλαδή το 60% του πιστοποιούμενου προϋπολογισμού του έργου. Η επιδότηση εγκρίθηκε και αποδόθηκε από τον ενδιάμεσο φορέα «Κοινωνία της Πληροφορίας ΑΕ» (Ν.Π.Ι.Δ. που συνέστησε το Δημόσιο).

Συγκεκριμένα, ύστερα από Εισαγγελική παραγγελία, το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής-Αιγαίου διενήργησε έλεγχο σε μεγάλο αριθμό παρόμοιων περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών από τρεις βρετανικές επιχειρήσεις (μεταξύ των οποίων και η ...) προς πλήθος ελληνικών επιχειρήσεων και διαπίστωσε, μεταξύ άλλων παραβάσεων, ότι η βρετανική οντότητα «... (UK) LTD –ΑΦΜ/ΦΠΑ ...» εξέδωσε ένα μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος, με στοιχεία .../20-10-2011 και συνολική καθαρή αξία 29.991,00 €, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Άρνηση της φερόμενης εικονικότητας του τιμολογίου. Η επιχορήγηση αυτή του αποδόθηκε και του καταβλήθηκε, αφού προηγουμένως ο δημόσιος φορέας «Κοινωνία της Πληροφορίας ΑΕ» πιστοποίησε, όχι μόνο την υλοποίηση του έργου και της δράσης στην επιχείρηση, αλλά και τον προϋπολογισμό του έργου και το ποσό του τιμολογίου που εκδόθηκε.

β) Ένσταση παραγραφής της προσβαλλόμενης πράξης. Η κοινοποίηση της πράξης έγινε μετά το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2011, ήτοι στις 12/1/2018.

γ) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

δ) Επικουρικά και στην περίπτωση που δεν γίνουν δεκτοί οι ανωτέρω ισχυρισμοί με στοιχείο α έως γ της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του, επικαλείται καλή πίστη ως λήπτης φερομένου μερικώς εικονικού τιμολογίου. Ζητά να εφαρμοστούν οι ευνοϊκές διατάξεις του άρθρ. 55 παρ. 2 περ. ββ του ν. 4174/2013, που καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015, συνδυαστικά με το άρθρο 5 § 10 στοιχ. β' τελευταίο εδάφιο του Ν.2523/97 και άρθρο 72§ 32 του Ν.4174/2013, κατά την οποία η καλή πίστη του λήπτη τεκμαίρεται, όταν αυτός έχει εξοφλήσει πλήρως την αξία του τιμολογίου και του αναλογούντα ΦΠΑ στον εκδότη του τιμολογίου, μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων. Στην περίπτωση αυτή κατά την ίδια διάταξη ο καλόπιστος λήπτης απαλλάσσεται εξ ολοκλήρου από το πρόστιμο, το οποίο βαραίνει τον εκδότη και δη διπλασιασμένο.

Ως προς την εικονικότητα του επίδικου στοιχείου και την έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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. 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, 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 (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η έρευνα για την έκδοση των εικονικών στοιχείων ξεκίνησε αφενός ύστερα από την υπ' αριθμ πρωτ. .../30-5-2013 αναφορά της «Κοινωνία της Πληροφορίας ΑΕ» και αφετέρου λαμβάνοντας υπόψη το «Απόσπασμα πρακτικού της υπ' αριθμ ... συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «Κοινωνία της Πληροφορίας ΑΕ» της ... 2015, σύμφωνα με το οποίο γίνεται αποδοχή της εισήγησης του Διευθύνοντα Σύμβουλου για την ανάκληση των αποφάσεων Χρηματοδότησης –Ένταξης Πράξεων δικαιούχων, αντιστοίχως, όπως αναφέρονται στα παραρτήματα 1 και 2, στο πλαίσιο Δράσης Κρατικών ενισχύσεων ΕΣΠΑ «Ενίσχυση ξενοδοχειακών και Τουριστικών καταλυμάτων για τη δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων (digi-lodge)», του Ευρωπαϊκού Προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση» της Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε., βάσει των σχετικών πορισμάτων και συστάσεων που διατυπώθηκαν από τις αρμόδιες Ελεγκτικές Αρχές (ΕΥΔ & ΕΔΕΛ) και κατ' εφαρμογή των διαδικασιών που προβλέπονται από το Σύστημα Διαχειριστικής Επάρκειας & Ποιότητας (ΣΔΕΠ) της «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.». Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το τιμολόγιο δεν ήταν εικονικό διότι ο δημόσιος φορέας αποδέχτηκε και πιστοποίησε ότι πράγματι υλοποιήθηκε η δράση στην επιχείρησή του, καταρρίπτεται, καθώς σύμφωνα με τα ανωτέρω, ήταν ο ίδιος δημόσιος φορέας που εκκίνησε τη διαδικασία για τον έλεγχο του δικαιούχων της χρηματοδότησης της ανωτέρω δράσης.

Επειδή περαιτέρω, η εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., για τους κάτωθι λόγους:

Μετά : α) από την έρευνα και τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής Αιγαίου σε πελάτες λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας Ε.Ε. – Α.Φ.Μ. ... στην οδό ... Μαρούσι και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.), δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α στο πλαίσιο

αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις Ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία του ανωτέρω Σ.Δ.Ο.Ε. οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθμ. .../02-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις :

- 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες, μεταξύ των οποίων και η «... (UK) LTD –ΑΦΜ/ΦΠΑ ...», οι οποίες, σημειωτέον, διαγράφηκαν ήδη τα έτη 2016 και 2017 από τις βρετανικές Αρχές για την μη εκπλήρωση των τυπικών υποχρεώσεων τους που απορρέουν από τη Βρετανική νομοθεσία, εξέδωσαν τα έτη 2011-2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία, είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς, είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.» στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.» για λογαριασμό των πελατών τους.
- 2) Για τον λόγο αυτό, κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα ..., όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί, για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης, η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «...», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 31/12/2014 από τις βρετανικές Αρχές επίσης για την μη εκπλήρωση των τυπικών της υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο.
- 3) Σε εκατόν είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολο της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν άμεσα στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «...» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.», επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.
- 4) Όπως προέκυψε από λοιπούς ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της «... (UK) LTD» και των

πελατών-υποψηφίων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων, αυτό κυμαίνονταν από 57% έως και 100%. Όλα τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρانونύμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων. Μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το «Απόσπασμα πρακτικού της υπ' αριθμ συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» της 27^{ης} Αυγούστου 2015.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με 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, στην από 29/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (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 εμπειριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «*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 με τα στοιχεία που προσκομίζει, και τα οποία ήταν ήδη σε γνώση της φορολογικής αρχής, δεν καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*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.*».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος*».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του Ν.4174/2013 ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που*

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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 προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό...».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι όσον αφορά στην έκδοση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου για χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τον Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου δεν απαιτείται η κοινοποίηση του προστίμου να γίνεται εντός του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του, αλλά αρκεί η έκδοση του εντός του χρόνου παραγραφής. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, καθώς η κοινοποίησή της έγινε σε μεταγενέστερο της λήξης του δικαιώματος του Δημοσίου να την κοινοποιήσει, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2011 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις 84 παρ. 1 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί πενταετούς παραγραφής, ο δε χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2011 εξέπνευσε στις 31/12/2017.

Ως προς τον ισχυρισμό περί καλής πίστης και της εφαρμογής της επιεικέστερης ρύθμισης.

Επειδή, η εξόφληση της αξίας του τιμολογίου μέσω πιστωτικού ιδρύματος δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, δεδομένου ότι, από την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού της εταιρίας «...», φαίνεται ο τρόπος κατασκευής των καταθετηρίων εξόφλησης των τιμολογίων που εξέδωσε. Προκειμένου να πραγματοποιηθεί η κατάθεση των χρημάτων για την εξόφληση των τιμολογίων, η οποία όπως αναφέρθηκε παραπάνω γίνονταν από πρόσωπο διαφορετικό του δικαιούχου, γίνονταν ανάληψη του ιδίου ποσού (ανακύκλωση) και επανακατάθεση του ποσού για την «εξόφληση» του τιμολογίου. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τεκμαίρεται η καλή του πίστη, λόγω της τραπεζικής εξόφλησης του τιμολογίου, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες

εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. ... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε πριν την κατάργησή του με το άρθρο 7 παρ. 6 του Ν.4337/2015 : «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001,

4597/2005,103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2011, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του Ν.2523/97, καθώς οι διατάξεις του Ν.4174/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στις χρήσεις από 1/1/2014 και μετά, και κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον καταλογισμό του προστίμου. Οι δε διατάξεις, που επικαλείται ο προσφεύγων, αφορούν στην παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, γεγονός, που όπως αποδεικνύεται παραπάνω, δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **του** ... με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

Καταλογιζόμενο ποσό : $29.991,00 \times 20\% = 5.998,00 \text{ €}$

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.