



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1025

**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 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/28-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2011, της με αριθμό/28-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012, της με αριθμό/28-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2013 και της με αριθμό/28-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 31/1/2018 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 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

1. Με την με αριθμό/**28-12-2017** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας **1.058.842,26 €**, ως υποκρυπτόμενος των οντοτήτων: ι) ιι) και ιιι), διότι : α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 691.665,04 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $691.665,04 \times 40\% = 276.666,02 \text{ €}$.

β) Εξέδωσε μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 3.910.881,20 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $3.910.881,20 \times 20\% = 782.176,24 \text{ €}$.

2. Με την με αριθμό/**28-12-2017** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας **2.037.629,36 €**, ως υποκρυπτόμενος των οντοτήτων : ι) ιι) και ιιι), διότι : α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.722.509,32 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $1.722.509,32 \times 40\% = 689.003,73 \text{ €}$.

β) Εξέδωσε μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 6.652.690,65 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $6.652.690,65 \times 20\% = 1.330.538,13 \text{ €}$.

γ) Δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $72.350,00 \times 25\% = 18.087,50 \text{ €}$.

3. Με την με αριθμό/**28-12-2017** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας **1.959.705,10 €**, ως υποκρυπτόμενος των οντοτήτων : ι)ιι) και ιιι), διότι : α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.277.334,66 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (4092/2012), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $1.277.334,66 \times 40\% = 510.933,86 \text{ €}$.

β) Εξέδωσε μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 7.242.356,17 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (4093/2012), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $7.242.356,17 \times 20\% = 1.448.471,23 \text{ €}$.

γ) Μη γνωστοποίηση άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου «.....ΑΦΜ» της μη έκδοσης εκ μέρους του επτά (7) τιμολογίων συνολικής αξίας 59.290,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου 300,00 €.

4. Με την με αριθμό/**28-12-2017** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας **19.146,80 €**, ως υποκρυπτόμενος των οντοτήτων : ι)ιι) και ιιι), διότι : α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 32.065,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (4093/2012), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $32.065,00 \times 40\% = 12.826,00 \text{ €}$.

β) Εξέδωσε μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Ν.4174/2013, φορολογικά στοιχεία, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 31.604,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (4093/2012), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $31.604,00 \times 20\% = 6.320,80 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./27-11-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, κατόπιν του με αρ. με πρωτ. εισερχομένου φάκελου υπόθεσης από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. (Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου) που αφορούσε σε Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92, Ν.4093/2012 και Ν.2859/2000, για τις οντότητες «.....», «.....» και «.....».

Σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών, ο προσφεύγων σε συνεργασία και από κοινού με δύο άλλα φυσικά πρόσωπα, τονμε Α.Φ.Μ.: και με Α.Φ.Μ.:, ως υποκρυπτόμενοι, εξέδωσαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας εκδότριες – προμηθεύτριες τρεις ιδρυθείσες από τους ίδιους βρετανικές οντότητες (.....,....., &), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (.....), αλλά χρησιμοποιούσαν, ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση, συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην από το 2011, με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών, μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων digi-lodge, digi-retail και digi-content. Οι τρεις βρετανικές οντότητες 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 στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα ανωτέρω προσβαλλόμενα πρόστιμα.

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

- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής.
- Νομικά πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις: α) λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου για πλείονες παραβάσεις και β) λόγω υπολογισμού του επιβληθέντος προστίμου με τον ίδιο συντελεστή τόσο για την παράβαση της έκδοσης, όσο και γι' αυτή της λήψης μερικώς εικονικών τιμολογίων.
- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2011.
- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αναρμοδιότητας της Αρχής που την εξέδωσε.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης

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 «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 έκδοση 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, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013 «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα».

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 προβλέψει 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 τις χρήσεις 2011 - 2014, 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 καθώς 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ως υποκρυπτόμενος των οντοτήτων «.....», «.....», & «.....», στις χρήσεις 2011 - 2014 εξέδωσε πλήθος εικονικών και μερικώς εικονικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις και ως εκ τούτου επιβλήθηκαν εις βάρος του, τα πρόστιμο της περίπτωσης β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν.

2523/1997, είτε κατ' άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου, στην περίπτωση που υφίστατο ΑΕΠ μέχρι και το χρόνο που ήταν σε ισχύ οι προαναφερόμενες διατάξεις. Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής και επί έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. γ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 20% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι ανωτέρω κυρώσεις ανερχόταν, επί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής και επί έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, σε ποσό ισόποσο της αξίας της συναλλαγής, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013, οι ανωτέρω κυρώσεις ανέρχονταν στο 50% και 25% της αξίας της συναλλαγής, αντίστοιχα. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' και γ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997, όσο και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 γ' του Ν.4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου για την επιβολή του προστίμου, βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή, νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικών πλημμελειών των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν οι προσφεύγοντες επικαλούνται και αποδεικνύουν βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης .

Επειδή εν προκειμένω, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου προκύπτει ότι εκδόθηκαν σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες και τον τύπο που ορίζεται από τις διατάξεις του ν.4174/2013, καθώς και το ν. 4337/2015, η δε κοινοποίηση τους, συνοδεύτηκε με την οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας αναφέρονται αναλυτικά οι ισχύουσες διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Συγκεκριμένα, τόσο στις προσβαλλόμενες πράξεις όσο και στην από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, οι καταλογισμοί των προστίμων αναφέρονται διακριτά για κάθε παράβαση που διαπιστώθηκε σε κάθε ελεγχόμενη χρήση. Ειδικότερα, το κάθε πρόστιμο αφορά σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ξεχωριστά και καταλογίστηκε βάσει των διατάξεων του Ν.4337/2015 ως ισχύει. Οι δε παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, της έκδοσης μερικώς εικονικών, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, καθώς και της μη λήψης - ζήτησης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 5 του ΚΒΣ, αναφέρονται διακεκριμένα και επισύρουν τις κυρώσεις, όπως ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, όπως αυτές αναφέρονται τόσο στις πράξεις προστίμου, όσο και στη συνοδεύουσα αυτών έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω νομικών πλημμελειών πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος .

Ως προς την έλλειψη έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

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 28/12/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί 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 εμπεριστατωμένα, 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 απορριπτέος.

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 σύμφωνα με την νομολογία σε περίπτωση που έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), με βάση τιμολόγια ή άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικώς), **υπέχει φορολογική υποχρέωση** τόσο ο επιτηδευματίας που εμφανίζεται ότι απέκτησε

το εισόδημα (εικονικώς) με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδεύματίας, ο οποίος πράγματι απέκτησε το εισόδημα (ΣΤΕ 4346/2001, 3276/2014, γνωμ. ΝΣΚ 84/99, 525/2012 και 429/2013).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 28/12/2017 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/νση Αττικής Αιγαίου σε πελάτες λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας – Α.Φ.Μ. στην οδό και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιαμέσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....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 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 Α.Ε. στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στηνΑ.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 τηςΑ.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 «.....» 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, οι οποίες, σημειωτέον, έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες Βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισης τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία, 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/παρανόμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.
- 5) Ο ελεγχόμενος ήταν:
- Μέτοχος και των τριών υπό έλεγχο βρετανικών εταιρειών βάσει του βρετανικού Εμπορικού Μητρώου (Companies House).
 - Ο πραγματικός δικαιούχος της «.....» κατά δήλωσή του από κοινού με τον, σύμφωνα με τα νομιμοποιητικά έγγραφα που απέστειλε η Τράπεζα
 - Εν τοις πράγμασι διευθύνων σε καθημερινή βάση στις εταιρείες αυτές, από κοινού με τον, όπως αυτό προέκυψε από τις καταθέσεις πρώην υπαλλήλων, αλλά και βάσει της ανακτηθείσας από την OLAF διαφωτιστικής όσο και ευρείας ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ του ιδίου και του λογιστή των τριών υπό έλεγχο βρετανικών εταιρειών στο Λονδίνο. Σημειώνεται ιδιαίτερος το γεγονός, ότι την 30-01-2014, όταν πλέον είχε γίνει γνωστό ότι ελέγχεται από το Σ.Δ.Ο.Ε., απέστειλε εσπευσμένα μήνυμα στον Βρετανό λογιστή, με το οποίο του ζητούσε να αλλάξει με τη μεγαλύτερη δυνατή αναδρομικότητα τα στοιχεία των

τριών βρετανικών εταιρειών τοποθετώντας τον ως Διευθυντή και τη ως μέτοχο. Επίσης, ενδεικτικά αναφέρεται το κατασχεθέν σε ψηφιακή μορφή word από το Σ.Δ.Ο.Ε. (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) τον Οκτώβριο 2013 μισθωτήριο συμβόλαιο με ημερομηνία 16-05-2013 μεταξύ του ιδίου και της εκμισθώτριας για το ακίνητο στην οδό (όνομα αρχείου: ΜΙΣΘΩΤΗΡΙΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ), προκειμένου προφανώς να χρησιμοποιηθεί ως έδρα της Η εν λόγω εταιρεία έκανε τελικά έναρξη εργασιών την 25-05-2013.

- Μέτοχος, πάντα σε απόλυτη εναρμόνιση με τον, και άλλων αλλοδαπών εταιρειών, όπως για παράδειγμα της «.....» με έδρα τη Νέα Ζηλανδία, όπου σύμφωνα με την ανακτηθείσα από την OLAF ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ του ιδίου και του λογιστή των τριών υπό έλεγχο βρετανικών εταιρειών στο Λονδίνο, προκύπτει ότι έγιναν μεταβιβάσεις πολύ μεγάλων ποσών (συνολικά 2 εκατ. ευρώ περίπου) προς τις κυπριακές εταιρείες & Βάσει της απάντησης των κυπριακών φορολογικών Αρχών, δικαιούχος αυτών των εταιρειών είναι ο Ως ένα ακόμη παράδειγμα της άμεσης εμπλοκής του στη μεθοδευμένη απάτη σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου είναι και η συμμετοχή του στην αμερικανική εταιρεία, όπου βάσει της απάντησης των φορολογικών Αρχών των Η.Π.Α. προκύπτει ότι ως στοιχεία επικοινωνίας αναφέρονται οι διευθύνσεις ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail) του και και διεύθυνση επικοινωνίας η οδός Πρόκειται για την εταιρεία, η οποία σύμφωνα με τις κυπριακές φορολογικές Αρχές εξέδιδε τιμολόγια προς την κυπριακή εταιρεία-σφραγίδα που είχε ως δικαιούχο τον

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 δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τη μη συμμετοχή του στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2011.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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....».

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, προϋσχύουσες 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 μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αναρμοδιότητας της Αρχής που τις εξέδωσε.

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της ανωτέρω απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Ο προσφεύγων, στις ελεγχόμενες χρήσεις, υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. και συνεπώς, αρμόδιος για τη έκδοση της εντολής ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις αυτές είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/1/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 : **1.058.842,26 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

Καταλογιζόμενο ποσό : **2.037.629,36 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 – 31/12/2013

Καταλογιζόμενο ποσό : **1.959.705,10 €**

Φορολογική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014

Καταλογιζόμενο ποσό : **19.146,80 €**

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.