



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/9/2019

Αριθμός απόφασης: 1918

**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 17/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/2-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της με αριθμό/2-4-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της με αριθμό/2-4-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν.2523/94) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 και της με αριθμό/2-4-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τη με αρ. πρωτ./22-4-2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.645,66 €, πλέον πρόσθετου φόρου 3.526,08 € και εισφορά αλληλεγγύης 558,71, ήτοι συνολικού ποσού **7.730,45 €**.
- Με την με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 6.483,35 €, πλέον πρόσθετου φόρου 6.270,69 €, ήτοι συνολικού ποσού **12.754,04 €**.
- Με την με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε, λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης «..... – ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....», καθαρής αξίας 30.000.00 €, πλέον Φ.Π.Α. 6.900,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4...../2017, ήτοι συνολικό ποσό **3.450,00 €**.
- Με την με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο αξίας **300,00 €**, διότι υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38§1 α του Ν.2859/00, όπως ίσχυε, περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου 2012, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προκύπτει φόρος για καταβολή.

Δυνάμει της με αρ./1/15-10-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, κατόπιν του με αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ 19/4/2018 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής με το συνημμένο σε αυτό από 4/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το από 4/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα προκειμένου να εγκαταστήσει στην επιχείρησή της (ξενοδοχείο) που έχει έδρα στην,

πρόγραμμα λογισμικού, ανέθεσε το έργο εγκατάστασης λογισμικού στην βρετανική εταιρία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ GB..... έναντι αμοιβής 30.000,00€, για το οποίο η βρετανική εταιρία εξέδωσε το υπ'αριθμ/15-10-2012 τιμολόγιο. Το έργο αυτό είχε ενταχθεί στο πλαίσιο επιχορήγησης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. 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 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 «..... –ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....» εξέδωσε ένα μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, προς την επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αριθμό στοιχείου/15-10-2012 και συνολική καθαρή αξία 30.000,00 €, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., προέβη στην έκδοση της με αριθμό/10-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου, για την οποία ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./24-12-2018 ενδικοφανής προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό .../23-4-2019 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ακολούθως, δυνάμει της με αρ./2/31-12-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προέβη στον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και συγκεκριμένα στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων χρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/94 και του άρθρου 48 του Ν.2859/00, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Πλημμελής η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Επικαλείται καλή πίστη.
2. Ζητά την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων της επιχείρησής της (ανακριβή) στη χρήση 2012.
3. Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων του Φ.Π.Α. λόγω παραγραφής.
4. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων, ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και της επίκλησης για καλή πίστη

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 επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του

τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

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

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 29/11/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, για τους κάτωθι λόγους:

Μετά : α) από την έρευνα και τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Αττικής 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 που δημιούργησαν τις τρεις βρετανικές επιχειρήσεις (μεταξύ των οποίων και η) που εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες ελληνικές επιχειρήσεις, 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 «..... –ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....», οι οποίες διαγράφηκαν ήδη τα έτη 2016 και 2017 από τις βρετανικές Αρχές για τη

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) Από τον έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ Αττικής προέκυψε ότι οι εξοφλήσεις είναι εικονικές, καθώς εξοφλούνταν από συγκεκριμένο υποκατάστημα της τράπεζας στο (.....), με καταθέτες εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα, σε λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών οντοτήτων στην Τράπεζα, αφού προηγουμένως διενεργούνταν ανάλογες αναλήψεις. Στην πραγματικότητα δηλαδή ανακύκλωναν τα ίδια ποσά, καθώς έκαναν αναλήψεις και στη συνέχεια τα ξανακατέθεταν με την αιτιολογία της εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων.
- 3) Όπως προέκυψε από λοιπούς ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της «.....» και των πελατών-υποψηφίων, βάσει των οποίων η πρώτη 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/παράνομως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας του επίδικου τιμολογίου, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, από τα στοιχεία που στάλθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ 19/04/2018 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής προκύπτει ότι:

- Η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών ποσού 30.000,00 € σε κατάσταση της τράπεζας, στην οδό στο Καταθέτης εμφανίζεται οτου με ΑΦΜ, ο οποίος είναι ένας εκ των τριών υποκρυπτόμενων προσώπων που δημιούργησαν τις τρεις βρετανικές επιχειρήσεις. Στον φάκελο του αιτήματος /17-01-2013 για την ολοκλήρωση της πράξης προς την «Κοινωνία της Πληροφορίας ΑΕ», δεν βρέθηκε έγγραφο νομιμοποίησης του καταθέτη του Επιπλέον, δε βρέθηκε τεκμηριωτικό υλικό μέσω του οποίου να καθίσταται δυνατή η επιβεβαίωση ότι η καταβολή της δαπάνης πραγματοποιήθηκε με χρηματικά διαθέσιμα της επιχείρησης, αλλά ούτε και προσκομίστηκε κάποιο σχετικό στοιχείο στον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχο.
- Η εξόφληση αναφέρεται στο με αριθμό /11-10-2012 προτιμολόγιο, παρόλο που την ημερομηνία της κατάθεσης (17/10/2012) είχε ήδη εκδοθεί το με αριθμό /15-10-2012 τιμολόγιο της «.....». Ενώ, η ανωτέρω κατάθεση μετρητών ποσού €30.000,00 για την εξόφληση του προτιμολογίου /2012 φέρεται να έγινε στις 17/10/2012, εντούτοις η απόδειξη είσπραξης του ανωτέρω ποσού εκδόθηκε από την αντισυμβαλλόμενη «.....», με αρ..... στις 05/1/2013.
- Υφίστανται βεβαιώσεις τηςστις 20/12/2012, από τις οποίες προκύπτει παροχή υπηρεσίας της ανωτέρω προς την προσφεύγουσα για κατοχύρωση του ονόματος της ιστοσελίδας www.....com και παράδοσης σε λειτουργία της εν λόγω ιστοσελίδας. Μετά από έρευνα στο διαδίκτυο προέκυψε ότι η εν λόγω ιστοσελίδα δεν υφίσταται.
- Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ... /17-01-2013 Αίτημα Ολοκλήρωσης της πράξης της Κοινωνίας της Πληροφορίας, στόχος της επένδυσης είναι η κατασκευή διαδικτυακού τόπου του καταλύματος στη διεύθυνση www.....com και η προώθηση - ανάπτυξη του. Ο προϋπολογισμός του ανωτέρω επενδυτικού σχεδίου αφορά σε δαπάνες προμήθειας λογισμικού για ποσό €16.257,00 (54,19%), σε δαπάνες υπηρεσιών υλοποίησης - εγκατάστασης ποσού €9.243,00 (30,81%) καθώς και σε δαπάνες υπηρεσιών ηλεκτρονικής προώθησης προβολής ποσού €4.500,00 (15,00%) και δεν περιλαμβάνονται καθόλου δαπάνες για προμήθεια εξοπλισμού. Δεν διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος, καθώς οι δαπάνες που περιλαμβάνονται στο σχετικό τιμολόγιο /15-10-2012 αφορούν σε προμήθεια λογισμικού για διαχείριση και βελτιστοποίηση ιστοσελίδων, καθώς και σε παροχή υπηρεσιών, η πραγματοποίηση των οποίων δεν μπορεί να διαπιστωθεί με επιτόπιο έλεγχο.
- Όσον αφορά την κυπριακή εταιρίαL.T.D. και την αμερικάνικη, οι οποίες, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου /17-01-2013 αίτημα ολοκλήρωσης της πράξης της Κοινωνίας της Πληροφορίας, φέρονται να παρείχαν διαφημιστικές υπηρεσίες προς την εταιρία, προκειμένου να

διαφημιστεί η ιστοσελίδα www.....com, αναφέρονται τα εξής (σχετ. ως άνω Δελτίο Πληροφοριών) :

Από τις πληροφορίες που έστειλαν οι κυπριακές φορολογικές αρχές, έπειτα από αίτημα χορήγησης διοικητικής συνδρομής του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η οντότηταL.T.D., η οποία φέρεται να έχει παράσχει διαφημιστικές υπηρεσίες μέσω των ιστότοπων www.....gr, www.....l.gr, www.....gr, δεν έχει εκδώσει οποιαδήποτε τιμολόγια προς την εταιρία

Από τις πληροφορίες που απέστειλαν οι αμερικάνικες φορολογικές αρχές έπειτα από αίτημα χορήγησης διοικητικής συνδρομής του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η οντότητα, η οποία φέρεται να έχει παράσχει διαφημιστικές υπηρεσίες μέσω του ιστότοπου www.....gr, αποτελεί ουσιαστικά εταιρία - σφραγίδα, προκειμένου αυτή να χρησιμοποιηθεί στη συνέχεια για την έκδοση εικονικών τιμολογίων προς άλλες εταιρίες των ίδιων προσώπων με έδρα σε άλλες χώρες.

- Συμπερασματικά, όπως προέκυψε από τα στοιχεία που απέστειλαν οι κυπριακές Αρχές, αλλά και βάσει των ευρημάτων της OLAF από τους ελέγχους που διενήργησε στην Κύπρο, οι τρεις υποκρυπτόμενοι,, και, προχώρησαν στην απόκτηση εταιρειών-σφραγίδων στην Κύπρο, προκειμένου αυτές να χρησιμοποιηθούν στη συνέχεια για έκδοση εικονικών τιμολογίων προς τις τρεις υπό έλεγχο βρετανικές οντότητες, τόσο για προφανείς φορολογικούς λόγους, όσο και για τη δημιουργία μιας εικόνας αληθοφανών συναλλαγών μέσω ενός υποτιθέμενου διεθνούς δικτύου εταιρειών. Ταυτόχρονα, οι κυπριακές εταιρείες λάμβαναν για τους ίδιους λόγους εικονικά τιμολόγια από την αμερικανική οντότητα-σφραγίδα, ιδιοκτησίας και

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, η εξόφληση της αξίας του τιμολογίου μέσω πιστωτικού ιδρύματος δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση η εξόφληση του τιμολογίου έγινε από ένα εκ των τριών υποκρυπτόμενων προσώπων που δημιούργησαν τις τρεις βρετανικές επιχειρήσεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τεκμαίρεται η καλή της πίστη, λόγω της τραπεζικής εξόφλησης του τιμολογίου, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές της επίμαχης συναλλαγής με την εταιρία «..... – ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....» και δεν καταφέρνει

να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 2/4/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων της επιχείρησής της ως ανακριβών στη χρήση 2012.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)ε).....στ) ... ζ).....η).....θ)..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.». 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας

παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2013 και μετά, και 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 τον καταλογισμό του φόρου 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), εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και περιέχουν τα δεδομένα που προβλέπονται σε αυτές και συνεπώς ο προσβαλλόμενος λόγος περί εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 τυγχάνει απορριπτέος. Εξάλλου, η κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων δεν έχει καμία επίπτωση στα τελικά αποτελέσματα του ελέγχου, αφού εν προκειμένω, ο έλεγχος έλαβε ως καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν από τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθώς αυτά ήταν μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, βάσει του άρθρου 32 του ν.2238/94.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των πράξεων Φ.Π.Α.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στο άρθρο 19 του Ν.3091/2002 ορίζεται ότι : «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./15-10-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ 19/4/2018 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής με το συνημμένο σε αυτό από 4/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα στη χρήση 2012 έλαβε ένα μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας «..... –ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....». Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση της με αριθμό/10-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (πενταετία).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων Φ.Π.Α., καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, περί παράτασης του χρόνου παραγραφής κατά δύο ακόμη έτη, πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή προστίμων και φόρου για τη λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθεί από θετική ενέργεια των οργάνων της

φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφανση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (ΣτΕ 1738/2018 Ολομ σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τις φορολογικές διατάξεις και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάχρησης εξουσίας αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή περαιτέρω όσον αφορά τους ισχυρισμούς περί μη νομίμου, ανεπαρκούς και μη εμπειριστατωμένης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρει όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή πράξη, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Ο δε ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού το από 4/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, τα πορίσματα του οποίου υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δε συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη», αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

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

Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Ποσό καταλογισμού : **7.730,45 €**

Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2012

Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Ποσό καταλογισμού : **12.754,04 €**

Πρόστιμα Φ.Π.Α.

1) Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Ποσό καταλογισμού : **3.450,00 €**

2) Η με αριθμό/2-4-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Ποσό καταλογισμού : **300,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.