



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14-10-2019

Αριθμός Απόφασης: 2082

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) 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 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του, (αρ. πρωτ. εισ.) σχετικά με τις υπ' αρ. και Εισαγγελικές Παραγγελίες για τη διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων (πλημμελημάτων/κακουργημάτων), ύστερα από την με αρ. πρωτ. αναφορά της Ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτές, «πιθανολογείται έντονα η διάπραξη απάτης από συγκεκριμένα πρόσωπα μέσω της υποβολής πανομοιότυπων μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 (.....) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να εξαπατηθεί ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων δια της εκταμίευσης των σχετικών επιχορηγήσεων.

Στις ανωτέρω παραγγελίες γινόταν ευθεία αναφορά σε τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο [.....] οι οποίες είχαν υποβάλει προς την έναν δυσανάλογα μεγάλο αριθμό αιτημάτων αξιολόγησης-έγκρισης, ολοκλήρωσης και εκταμίευσης στο πλαίσιο των δράσεων για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων-πελατών τους, οι παρασχεθείσες από αυτές υπηρεσίες όπως εμφανίζονταν στα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες / αστοχίες στην τεκμηρίωσή τους και όπου ως καταθέτες κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων από τις ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζονταν στην πλειονότητα των περιπτώσεων τα ίδια πάντα πρόσωπα, που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά για τα οποία πιθανολογείται ότι αποτελούσαν μέλη του ίδιου κυκλώματος εξαπάτησης των αρχών για την εκταμίευση τελικά των σχετικών κονδυλίων.

Στο πλαίσιο του ελέγχου που ακολούθησε διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της ελεγχόμενης οντότητας:, με **ΑΦΜ** δια της συνακόλουθης λήψης εικονικού τιμολογίου από τη μία εκ των ανωτέρω με την επωνυμία **-ΑΦΜ**, στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης

Όπως προκύπτει από τα ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων του, ο ελεγχόμενος, με **ΑΦΜ**,, έλαβε ένα (1) τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικό στο πλαίσιο της δράσης, έκδοσης της οντότητας **-ΑΦΜ**, με στοιχεία και συνολικής καθαρής αξίας 56.000,00 ΕΥΡΩ χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν από την **Δ.Ο.Υ.** οι υπ' αριθ.,, και Εντολές Μερικού - Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2013 – 31/12/2013**.

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σε εκτέλεση των προαναφερόμενων εντολών ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2013 – 31/12/2013**, συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012). Απόρροια των διαπιστώσεων της έκθεσης αυτής ελέγχου ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Πράξης επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **22.400,00 ΕΥΡΩ (56.000,00 X 40%)**, διότι διαπιστώθηκε ότι έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 (όπως ίσχυε) και του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013 (όπως ισχύει), εκδόσεως της οντότητας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α.**, καθαρής αξίας **56.000,00 ΕΥΡΩ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2, 4 και 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1252/20-11-2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη, καθώς όταν έλαβε το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο αυτό δεν ήταν εικονικό επειδή πίστευε ότι το έργο θα υλοποιηθεί, τελούσε δε σε καλή πίστη. Όταν δε κατάλαβε ότι δεν θα υλοποιηθεί το έργο προέβη σε υποβολή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων όχι μόνο για το ελεγχόμενο έτος 2013, αλλά αυτοβούλως και για τα έτη 2014, 2015 και 2016, με τις οποίες τροποποιήθηκαν τα αρχικά φορολογικά του εισοδήματα, την προσθήκη λογιστικών διαφορών κατά το ποσό των διενεργηθέντων αποσβέσεων ανά χρήση.
- 2) Έγινε εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 αντί της περ. ε' του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, καθώς η λήψη του στοιχείου δεν είχε αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, δεδομένου ότι όταν υλοποιήθηκε ο έλεγχος στις .../2019 είχε υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για την ελεγχόμενη χρήση, απόρροια της οποίας ήταν ο έλεγχος να συνομολογήσει ότι η εκ μέρους του λήψη του συγκεκριμένου φορολογικού

στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- 3) Δεν εφαρμόστηκε η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης καθώς δεν έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015, αλλά οι διατάξεις του άρθρου 3, παρ. 4, του ν.4337/2015.
- 4) Παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, καθώς το πρόστιμο είναι εξοντωτικό.
- 5) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- 6) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω μη κατάσχεσης του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου, των βιβλίων και στοιχείων, του μητρώου παγίου κ.λ.π. (άρθρο 36 του Κ.Β.Σ.).

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς των προσφευγόντων αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. 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 ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 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 προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «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 την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για **τις πράξεις επιβολής προστίμων**.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στη σχετική από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012). Στην έκθεση αυτή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του: α) τα πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις και τα πορίσματα του από Δελτίου Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992

(Κ.Β.Σ.) για τον προσφεύγοντα του, στο οποίο διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν λήπτης ενός, τουλάχιστον μερικώς, εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, στο πλαίσιο της δράσης, εκδόσεως από τη οντότητα - **Α.Φ.Μ.**, με στοιχεία και συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 56.000,00, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία και β) το από υπόμνημα του προσφεύγοντος προς τη **Δ.Ο.Υ.** (αρ. πρωτ. εισ. **Δ.Ο.Υ.**), στο οποίο ο προσφεύγων δηλώνει, μεταξύ των άλλων, ότι δεν έδωσε χρήματα για το Φ.Π.Α., δεν έγινε εκταμίευση κανενός ποσού σε αυτόν, δεν υλοποιήθηκε το πρόγραμμα και ότι του είχαν πει πως δε θα παραλάβει υλικά πράγματα, αλλά software το οποίο θα το τοποθετούσαν οι εκδότες του τιμολογίου από την, καθώς και θα του παρείχαν παροχή υπηρεσιών και γ) τα αποτελέσματα του ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε ο ίδιος, όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά στην ενότητα «7 Ελεγκτικές Επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις Ελέγχου» κατέληξε με εμπειριστατωμένο τρόπο στο πόρισμα ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 513 του Αστικού Κώδικα: Με τη σύμβαση της πώλησης ο πωλητής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα του πράγματος ή το δικαίωμα, που αποτελούν το αντικείμενο της πώλησης, και να παραδώσει το πράγμα και ο αγοραστής έχει την υποχρέωση να πληρώσει το τίμημα που συμφωνήθηκε.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο, ότι το λογισμικό για την αγορά του οποίου εκδόθηκε το φορολογικό αυτό στοιχείο δεν παραδόθηκε ποτέ από την εκδότρια εταιρία, ορθώς θεώρησε το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο εικονικό, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της. Προς επίρρωση των ανωτέρω σημειώνουμε ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο έγγραφο της στο οποίο να αναφέρεται ότι η εταιρία πιστοποίησε την ολοκλήρωση και την πραγματική αξία του έργου, αντίθετα στο υπ. αριθ. πρωτ. υπόμνημα του προς τη **Δ.Ο.Υ.** αναφέρει ότι όπως ενημερώθηκε αποβλήθηκε από το πρόγραμμα.

Επειδή, από τον έλεγχο της εξόφλησης του υπό έλεγχου φορολογικού στοιχείου, διαπιστώθηκε ότι αυτό φαίνεται να εξοφλείται, για λογαριασμό του ελεγχόμενου, από τον εκπρόσωπο στην Ελλάδα, της εταιρείας που εξέδωσε το κρινόμενο φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα από τον κ. (Α.Φ.Μ.), ο οποίος κατέθεσε 56.000,00 ΕΥΡΩ μετρητά, στις 01/02/2013 στο κατάστημα σε λογαριασμό της Τράπεζας Βάσει των ανωτέρω, σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στο από Δελτίο Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) για τον προσφεύγοντα του, ότι ο εκδότης του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, ο οποίος διαπιστώθηκε ότι είχε εκδώσει πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων σε Ελληνικές επιχειρήσεις, πλασματικώς διενεργούσε εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών, μέσω

εικονικών καταθέσεων, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι αποκλειστικός σκοπός της εικονικής κατάθεσης και της εμφάνισης της ως πραγματικής ήταν η παραπλάνηση των φορολογικών αρχών, προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στην ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή.

Σχετικά με την καλή πίστη

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, `` 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.`` «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόνταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής,

χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕΦΑΘ 461/2013).

(ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, διότι η εξόφληση του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου δεν έγινε με έμβασμα μέσω τραπέζης, αλλά με μετρητά που κατατέθηκαν από τον υπεύθυνο στην Ελλάδα της εταιρίας που εξέδωσε το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο, ώστε το φορολογικό στοιχείο να φαίνεται εξοφλημένο από τον πελάτη του μέσω τραπέζης, δεν απέδειξε αυτήν. Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους του προσφεύγοντος ότι είχε ελεγχθεί η φορολογική ταυτότητα της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας, δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου που διακρίνεται για την ακρίβεια και την πληρότητα του. Επιπρόσθετα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη αποδεικνύεται από το γεγονός ότι όταν έμαθε ότι υπήρχε πρόβλημα με την υλοποίηση του προγράμματος προχώρησε αυτοβούλως σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Εισοδήματος τόσο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 όσο και για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2014 – 31/12/2014 01/01/2015 – 31/12/2015 και 01/01/2016 – 31/12/2016 δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς ακόμα κι αν δεχθούμε ότι μόλις στις/2018 έλαβε γνώση ότι απεντάχθηκε από το πρόγραμμα, υπέβαλε τις εν λόγω τροποποιητικές μετά την κοινοποίηση σε αυτόν με συστημένη επιστολή στις/2019 της με αριθ. πρωτ. Γνωστοποίησης έκδοσης εντολής ελέγχου για μερικό φορολογικό έλεγχο (αριθ. εντολής ελέγχου) και της με αριθ. πρωτ.-2019 δεύτερης πρόσκλησης του άρθρου 14 του Ν.4174/2013.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), 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:.....

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...

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...».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. α', της Ενότητας 1.3 «Λοιπά Θέματα», της ΠΟΛ.1119/2018 διευκρινίζεται ότι: «α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν.4337/2015 που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν.4472/2017 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της οντότητας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ.**, καθαρής αξίας **56.000,00 ΕΥΡΩ**, ορθώς επιβλήθηκε σε αυτόν πρόστιμο ύψους **22.400,00 ΕΥΡΩ (56.000,00 Χ 40%)**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. β' του Ν.4337/2015, δεδομένου ότι η λήψη του στοιχείου αυτού είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος. Το γεγονός δε ότι μετά την κοινοποίηση στον προσφεύγοντα της σχετικής ελέγχου, αυτός προχώρησε στην υποβολή της υπ. αριθ. Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος, με την οποία αναμόρφωσε τα αποτελέσματα της διαχειριστικής χρήσης 2013 κατά το ποσό των 15.231,95 ΕΥΡΩ, ποσό που αφορά τις διενεργηθείσες αποσβέσεις λόγω της λήψης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, οι οποίες δηλώθηκαν ως λογιστική διαφορά, με αποτέλεσμα να αρθούν τα αρνητικά αποτελέσματα της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, δε είναι συνεπακόλουθο ότι πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. ε' του Ν.4337/2015 καθώς όπως διευκρινίζει και η προαναφερόμενη ΠΟΛ.1119/2018 με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά αναφέρονται τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Σημειώνεται δε ότι με τη με αριθμό καταχώρησης αρχική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχ/κή περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013) δηλώθηκαν ζημίες 782,77 ΕΥΡΩ, ενώ με τη με αριθμό καταχώρησης τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, του ίδιου οικονομικού έτους δηλώθηκαν, λόγω των προαναφερόμενων μεταβολών, κέρδη 14.449,18 ΕΥΡΩ.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1, περ. ε' και 2 περ. γ', του Ν.4174/2015 ορίζεται ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:.... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκησης. 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....2 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».

Επειδή, με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), 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 πρόστιμα 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4, του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, του Ν.4337/17-10-2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής [ΔΕΚ, απόφ. της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67-69, ΣτΕ 2556/2014 (7μ)] προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣτΕ 2556/2014 επταμ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (ΣτΕ 2408/2010, ΣτΕ 3278/2007, ΣτΕ 3821/2005, ΣτΕ 4055/1998 κ.ά.), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 1240/2015, ΣτΕ 4469/2014, ΣτΕ 2556/2014 επταμ, πρβλ. ΣτΕ 2957/2013). Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣτΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣτΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣτΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣτΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣτΕ (ΟΛΟΜ) ΣτΕ 459/2013 Σκέψη 5, ΣτΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣτΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕφΑΘ 5263/2014 Σκέψη 5).πρβλ. ΔΕΚ απόφ.της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣτΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣτΕ 2556/2014 (7μ).] (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 291/2017 Πρόστιμα. Εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης).

Επειδή, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως 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, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 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 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Παρά ταύτα όμως, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ιδίου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές, των διατάξεων

του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#),) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων. Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων, ως ευνοϊκότερη.

Επειδή, όπως έγινε δεκτό από τη νομολογία, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (ΣτΕ 1438/2018, ΣτΕ 2403/2016, ΣτΕ 459/2013, ΔεφΑΘ 4683/2017, Δεφ Πειρ. 683/2018).

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επεικική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Άλλωστε δεν μπορεί να ενταχθεί η ένδικη παράβαση προεχόντως λόγω της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης. Επιπροσθέτως, τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όσο και σε σχέση με εκείνο του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/2013. Καθόλα ορθώς επομένως, η φορολογική αρχή υιοθέτησε τη θέση αυτή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου

επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις φορολογικών νόμων, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρα προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα, ούτε υπερακοντίζουν το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπουν, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι η επίμαχη παράβαση αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε η αρχή της αναλογικότητας αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων εφάρμοσε το ισχύον δίκαιο.

Σχετικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1, του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 3 του άρθρου 24, του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί

στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. ... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών».

Επειδή, ο έλεγχος υλοποιήθηκε ως απόρροια της από (σε συνέχεια της) εντολής ελέγχου, συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 του Ν.4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση είχε δικαίωμα να λάβει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, του φορολογούμενου προκειμένου να διενεργήσει το φορολογικό έλεγχο και δεν υπήρχε υποχρέωση κατάσχεσης αυτών. Συνεπώς, στη συγκεκριμένη περίπτωση ο έλεγχος αν και είχε τη δυνατότητα να κατασχέσει το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου έκρινε ότι δε χρειαζόταν να προβεί στην ενέργεια αυτή, ως είχε δικαίωμα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Πρόστιμο (56.000,00 X 40,00% = 22.4000,00)	22.4000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.400,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.