



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 11/12/2019

Αριθμός απόφασης: 2496

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/7/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...** κατά **α)** της με αριθ. ... **21/6/2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 χρήσης **2013**, **β)** της με αριθ. ...**21/6/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους **2014** (διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013**), **γ)** της με αριθ. ... **21/6/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013**, **δ)** της με αριθ. ... **21/6/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013** και **ε)** της με αριθ. ... **21/6/2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ...και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/7/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με τη με αριθ. ... **21/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 χρήσης **2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **14.896,95€** λόγω:

α) μη ζήτησης λήψης παραστατικού στοιχείου συνολικής αποκρυβείσας αξίας 15.187,80€ χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί το πλήθος των συναλλαγών και η αξία εκάστης ξεχωριστά, και μη έκδοση παραστατικού στοιχείου του άρθρου 6 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) κατόπιν διαπίστωσης θετικών διαφορών αποθεμάτων (χαλιών) απογραφής αρχής και τέλους χρήσης 2013 της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης για τα οποία δεν υφίστανται παραστατικά αγοράς, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του Ν.4337/2015 (25% της αξίας της συναλλαγής) ήτοι ποσό **25%*15.187, 80 = 3.796, 95€**.

β) λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων σε τρεις (3) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 54.500,01€, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας ... - **ΑΦΜ/ΦΠΑ:...**, στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3γ' του Ν. 4337/2015 (20% της αξίας του στοιχείου), ήτοι ποσό **10.900,00€** ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός Ημερομηνία	Αξία Φόρος	Συντ. Ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ.	.../21-03-2013	21.186,88	20,00%	4.237,38
Τ.Π.Υ.	.../21-03-2013	17.780,63	20,00%	3.556,13
Τ.Π.Υ.	.../21-03-2013	15.532,50	20,00%	3.106,50

γ) ανακριβούς καταχώρησης παραστατικών στο βιβλίο εσόδων – εξόδων χρήσης 2013 με συνολικό ποσό διαφοράς 807,21€ (< 880,00€) και συγκεκριμένα του με αριθ...– **10/8/2013** πιστωτικού τιμολογίου εκδόσεως της εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...** καθαρής αξίας 126,43€ πλέον ΦΠΑ 29,08€, το οποίο καταχωρήθηκε ανακριβώς ως τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, του με αριθ. ... – **4/12/2013** πιστωτικού τιμολογίου εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** καθαρής αξίας 104,98€ πλέον ΦΠΑ 24,15€, το οποίο καταχωρήθηκε ανακριβώς ως τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, του με αριθ. ... – **22/7/2013** πιστωτικού τιμολογίου εκδόσεως της εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...** καθαρής αξίας 72,00€ πλέον ΦΠΑ 16,56€, το οποίο καταχωρήθηκε ανακριβώς ως τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, λογαριασμού ... **1/12/2013** της εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...** καθαρής αξίας 33,80€ πλέον ΦΠΑ 7,78€, το οποίο καταχωρήθηκε δύο φορές στο βιβλίο εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, λογαριασμού με αρ. παρ. .. με α/α ... – **2/11/2013** εκδόσεως της εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...** με ποσό διαφοράς 68,29€ και λογαριασμού με αρ. παρ. .. με α/α ... – **2/11/2013** εκδόσεως της εταιρείας «...» με

ΑΦΜ:..., με ποσό διαφοράς 98,30€ παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του νόμου 4337/2015 ήτοι $(600,00€ * 1/3) = 200,00€$.

- 2) Με τη με αριθ. ...**21/6/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους **2014** (διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013**) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.896,41€, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ποσού 2.843,70€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 439,22€, ήτοι συνολικό ποσό **6.179,33€**, κατόπιν διαπίστωσης αδήλωτου εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποιούμενα από ακίνητα ύψους 4.858,89€ καθώς και λογιστικών διαφορών ποσού 8.982,20€.
- 3) Με τη με αριθ. ... **21/6/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 12.682,34€ και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 12.451,52€, ήτοι συνολικό ποσό **25.133,86€**, λόγω μη αναγνώρισης και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των παραπάνω τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και λοιπών μη αναγνωρίσιμων εισροών ως φορολογητέων.
- 4) Με τη με αριθ. ... **21/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 6.267,50€ λόγω διενέργειας από αυτήν έκπτωσης φόρου εισροών ποσού 12.535,00€ ως λήπτη των παραπάνω τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 ήτοι πρόστιμο $12.535,00 * 50\% = 6.267,50€$.
- 5) Με τη με αριθ. ... **21/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00€ λόγω υποβολής της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του άρθρου 38§1α του Ν.2859/00 όπως ίσχυε, περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ της περιόδου 3ου τριμήνου 2013 (1/7 - 30/9/2013) με ανακριβές περιεχόμενο για την οποία με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **21/6/2019** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), μερικού ελέγχου διατάξεων Ν.2238/94, ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ.1081/05 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000, ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ.1081/05 της ΔΟΥ ...σε εκτέλεση της με αρ. ..**6/5/2018** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Κριτήριο επιλογής για τον έλεγχο αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου Ε.Δ. ΑΤΤ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ **12/03/2018** έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής και το συνημμένο σε αυτό με ID υπόθεσης ... και αριθμό αναφοράς ... δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής σύμφωνα με τα οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2013 στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλησης DIGI - RETAIL, από τη Βρετανική οντότητα με την επωνυμία ... - **ΑΦΜ/ΦΠΑ:...**, τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ... - **21/3/2013**, ... - **21/3/2013** και ... - **21/3/2013**, τουλάχιστον μερικώς εικονικά με συνολική καθαρή αξία

54.500,01€, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών, με τις με αριθμό ABM....**11-6-2013** και ABM....**29-07-2013** συσχετιζόμενες Παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, και έπειτα με τις με αριθμό Α.Β.Μ. ΕΟΕ ..**2014** και ...**02-11-2016** Παραγγελίες του Οικονομικού Εισαγγελέα διατάχθηκε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για διαπίστωση ή μη της τέλεσης αδικημάτων, ύστερα από την με αριθμό πρωτοκόλλου .../**30-05-2013** αναφορά της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...», σύμφωνα με την οποία πιθανολογείτο έντονα η διάπραξη απάτης από συγκεκριμένα πρόσωπα μέσω της υποβολής πανομοιότυπων μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007/2013 (digi-lodge, digi-retail, digi-content) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να εξαπατηθεί ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (... Α.Ε.), δια της εκταμίευσης των σχετικών επιχορηγήσεων.

Το ΣΔΟΕ διαπίστωσε την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες – προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες ήτοι τις ..., ...& ..., 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 Αττική, με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Κατερίνης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Αναρμοδιότητα ΣΔΟΕ για διενέργεια ελέγχου Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της μερικής εικονικότητας. Μη νόμιμη απόρριψη των εν λόγω δαπανών λόγω καλής πίστης του ως λήπτη.
 - Ο έλεγχος του ΣΔΟΕ δεν απέδειξε πέραν κάθε αμφιβολίας τη διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης μερικών εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που έγινε δεκτό (για άλλους αντισυμβαλλόμενους - πελάτες των ανωτέρω βρετανικών οντοτήτων) με τη με αρ. απόφαση .../**2019** Μον. Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου καθώς και με τη με αριθ. .../**2018** απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών.
 - Η αξία των επίμαχων τιμολογίων ανταποκρίνεται πλήρως στην αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών, ήτοι στην κατασκευή του portal **www....gr**, έτσι όπως αποτυπώνεται στην προσφορά της προμηθεύτριας. Η επιλογή συνεργασίας με την προμηθεύτρια δεν έγινε αποκλειστικά με γνώμονα τη χαμηλότερη προσφορά αλλά συνυπολογίζοντας περισσότερα κριτήρια όπως την ποσότητα και ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, τις εγγυήσεις, τον χρόνο στήριξης και συντήρησης, το κόστος φιλοξενίας και αναβαθμίσεων – αλλαγών κ.ά.. Το εν λόγω portal

φιλοξενήθηκε σε server που ανήκε στην πιο πάνω βρετανική εταιρία δίχως κανένα επιπλέον κόστος.

- Οι εν λόγω συναλλαγές εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών καταθέσεων.
 - Ο προσφεύγων είχε την οικονομική δυνατότητα εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών λόγω ύπαρξης καταθέσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων του από κέρδη προηγούμενων ετών.
2. Αυθαίρετος ο υπολογισμός της διαφοράς ποσοτήτων της απογραφής του, που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, κατά συνέπεια μη ορθή η παράβαση για αγορές προϊόντων χωρίς παραστατικά. Ο έλεγχος κάνει αυθαίρετη ομαδοποίηση διαφορετικών προϊόντων διαφορετικής αξίας.
 3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος στον ΚΒΣ. Για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών τελεσθείσες μέχρι την κατάθεση του Ν.4337/2015, θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά η πλήρης κατάργηση του προστίμου. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
 4. Έλλειψη αυτοτελούς (και διαφορετικού του προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος) προσδιορισμού ΦΠΑ, γεγονός που καθιστά μη νόμιμη την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ λόγω καλοπιστίας του ως λήπτη.
 5. Ο έλεγχος δεν απέδειξε εάν ο ΦΠΑ που αναλογούσε στα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια, αποδόθηκε στο Δημόσιο από τον προμηθευτή του, ώστε να μην τίθεται θέμα εφαρμογής κύρωσης σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 12 Ν.1882/1990.
 6. Μη νόμιμη η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 λόγω υφιστάμενων πραγματικών συναλλαγών, καλοπιστίας του λήπτη, έλλειψης αυτοτελούς προσδιορισμού ΦΠΑ. Επιπλέον, ο υπολογισμός του ΦΠΑ δε έγινε αναλογικά με τη μερικώς προσδιοριζόμενη εικονικότητα αλλά λήφθηκε υπόψη το συνολικό ποσό του ΦΠΑ των τιμολογίων.

Ως προς τον πρώτο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, αναρμοδιότητας ΣΔΟΕ, μη απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και μη νόμιμης απόρριψης των εν λόγω δαπανών λόγω καλής πίστης του ως λήπτη.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «4. 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. ... 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την

οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, με το 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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

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

εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 8 του άρθρου 30 του Ν.3296/2004 ορίζεται ότι «2. Κύριο έργο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση εσίων οικονομικού εγκλήματος, λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας. Ειδικότερα: α. Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης. ...

8. Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και του εξωτερικού και συμμετέχει σε θεσμοθετημένα διϋπηρεσιακά όργανα. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις την παρ.1 του άρθρου 88 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι: «Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), που συνεστήθη με το άρθρο 30 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α΄) μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η μερική εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός της διαφοράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και των προστίμων ΦΠΑ αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από **21/6/2018** εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), μερικού ελέγχου διατάξεων Ν.2238/94, ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ.1081/05 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000, ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ.1081/05 της ΔΟΥ Κατερίνης, ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ. αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ **12/03/2018** έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής και στο συνημμένο σε αυτό με ID υπόθεσης ... και αριθ. αναφ. ... δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Ενδεικτικά

αναφέρονται τα εξής:

1. Για την εκδότρια εταιρία ... - **ΑΦΜ/ΦΠΑ**:... διαπιστώθηκε για τη χρήση 2013: α) η έκδοση σαράντα ενός (41) πλήρως εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 924.341,58 ευρώ και β) η έκδοση διακοσίων εξήντα τεσσάρων (264) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, συνολικής αξίας 4.783.013,50 ευρώ. Στα ανωτέρω περιλαμβάνονται και τα υπό κρίση μερικώς εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.
2. Βάσει του πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου με ID υπόθεσης ..., ο ..., μαζί με τους ... και ... είναι οι πραγματικά υποκρυπτόμενοι πίσω από την έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων από τρεις βρετανικές οντότητες, ήτοι τις ..., ... &
3. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που έστειλαν οι κυπριακές και οι αμερικάνικες φορολογικές αρχές έπειτα από αίτημα χορήγησης διοικητικής συνδρομής του ΣΔΟΕ Αττικής, οι οντότητες ... και ..., οι οποίες φέρονται να έχουν παράσχει διαφημιστικές υπηρεσίες στην προσφεύγουσα, μέσω της ..., (**www.....gr, www.....gr, www.....gr, www....gr**) δεν έχουν εκδώσει τιμολόγια προς την εταιρία
4. Από την επεξεργασία των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού (**GR78**** **** **** **** **** 591**) που τηρεί η επιχείρηση ... στην **Τράπεζα** .., διαφαίνεται ότι διενεργούνταν επί καθημερινής σχεδόν βάσης διαδοχικές χρεώσεις και πιστώσεις του λογαριασμού, οι δε πιστώσεις γίνονταν στο όνομα του πελάτη (δικαιούχου επενδυτικού προγράμματος). Με αυτό τον τρόπο δημιουργείτο η εικόνα ότι τα χρήματα κατατίθεντο από τους πελάτες. Στη συντριπτική πλειοψηφία των αιτημάτων ολοκλήρωσης, κατατίθεντο χρήματα στην **Τράπεζα** ... και μάλιστα στο ίδιο υποκατάστημα τις περισσότερες φορές, είτε από τα ίδια υποκρυπτόμενα πρόσωπα, είτε από υπαλλήλους τους, είτε από επαγγελματικούς συνεργάτες τους, ενώ οι περισσότερες από τις ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες είχαν την έδρα τους εκτός Αττικής.
5. Ο ιστότοπος **www....gr**, για την προώθηση και διαφήμιση του οποίου είχαν υποβληθεί τα σχετικά αιτήματα ολοκλήρωσης (.../17-05-2013, .../08-05-2014 και .../24-11-2014) προς την «...» **δε λειτουργεί**. Αντιθέτως ο προσφεύγων λειτουργεί ηλεκτρονικό κατάστημα (e-shop) μέσω της ιστοσελίδας **www.....gr**, η δημιουργία της οποίας τιμολογήθηκε από άλλον προμηθευτή έναντι του ποσού των 2.800,00€ πλέον ΦΠΑ 672,00€. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η ύπαρξη και η λειτουργία του ιστότοπου **www....gr**, καθώς και η πραγματοποίηση των ληφθέντων υπηρεσιών που αναφέρονται στα σχετικά τιμολόγια (υπηρεσιών προώθησης του ηλεκτρονικού καταστήματος, διαφήμισης, προϊόντων, e-payments, e-coupons, e-

invoicing, στατιστικής ανάλυσης πελατών, ψηφιακής διαφήμισης).

Επειδή, αλυσιτελώς ο προσφεύγων επικαλείται τη με αρ. .../2019 απόφαση του Μον. Διοικητικού Πρωτοδικείου Ναυπλίου καθώς και τη με αριθ. **4120/2018** απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών με την οποία έγινε αποδεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή από άλλον λήπτη μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της βρετανικής οντότητας «...» προκειμένου και η δική του υπόθεση να έχει ανάλογη έκβαση, καθότι οι ανωτέρω αποφάσεις αφορούν σε άλλα πραγματικά περιστατικά και δεν παράγουν δεδικασμένο.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εξοφλήθηκαν διατραπεζικά, επισημαίνεται ότι πραγματοποιήθηκαν δύο καταθέσεις χρημάτων σε κατάσταση της τράπεζας ... στην οδό ... στο ...– Αθήνα ενώ ο προσφεύγων είναι κάτοικος ...Πιερίας με έδρα την ίδια πόλη. Μάλιστα, ως συναλλασσόμενος και στις δυο περιπτώσεις αναφέρεται ο ... (υποκruptόμενος της ...), συγκεκριμένα: α) κατάθεση ποσού 38.967,51€ στις 3/4/2013, με αιτιολογία **EKKATH EXOFL PROF INV**, με ισόποση ανάληψη ποσού 38.967,51€ από τον εν λόγω λογαριασμό την ίδια μέρα και β) κατάθεση ποσού 15.532,50€ στις 9/4/2013, με αιτιολογία **PROFORMA INVOICE** ..., με ισόποση ανάληψη μετρητών από τον εν λόγω λογαριασμό την ίδια μέρα.

Επειδή, από τον σχετικό φάκελο της ... δεν επιβεβαιώνεται ότι η καταβολή της δαπάνης πραγματοποιήθηκε με χρηματικά διαθέσιμα του προσφεύγοντος αλλά ούτε και προσκομίστηκε κάποιο σχετικό στοιχείο στον έλεγχο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διέθετε την οικονομική δυνατότητα να εξοφλήσει τις επίμαχες συναλλαγές από τραπεζικές του καταθέσεις και κέρδη της ατομικής του επιχείρησης προηγούμενων ετών, ωστόσο δεν προσκόμισε στον έλεγχο τραπεζικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει ανάληψη καταθέσεων, που να καλύπτει την εξόφληση τιμολογίων 54.500,00€ με μετρητά.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώνουν την καλοπιστία του ως λήπτη.

Συνεπώς, οι εν λόγω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον δεύτερο λόγο του προσφεύγοντος περί αυθαίρετου υπολογισμού της διαφορά ποσοτήτων της απογραφής του που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 20 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) ορίζει ότι: «20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που

βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο. Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ.10 υποπαράγραφος 10.2 του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) ορίζει ότι: «... Στο βιβλίο των απογραφών καταχωρούνται: α) Τα αποθέματα τα οποία καταγράφονται στο βιβλίο ή σε καταστάσεις διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους καταχωρούνται ανά τρίτο χωρίς να απαιτείται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, η οποία περιλαμβάνει το είδος, τη μονάδα μέτρησης, την ποσότητα, την κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος, καθώς και τη συνολική του αξία, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Τα πιο πάνω αναφερόμενα αγαθά που βρίσκονται σε υποκατάστημα ή σε αποθηκευτικό χώρο καταχωρούνται διακεκριμένα στο βιβλίο απογραφών της έδρας και τα δεδομένα των αγαθών αυτών δίνονται άμεσα στον έλεγχο που διενεργείται στο υποκατάστημα ή στον αποθηκευτικό χώρο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων πωλεί κυρίως λιανικώς είδη (χαλιά, κουρτίνες, ταπετσαρίες κλπ), ενώ και στα χειρόγραφα παραστατικά πωλήσεων που εκδίδει για τις χονδρικές πωλήσεις δεν αναγράφει αναλυτικά το είδος του εμπορεύματος αλλά προβαίνει σε γενική περιγραφή (π.χ. χαλί 160x230, μοκέτα), ο έλεγχος δέχθηκε την ορθότητα της απογραφής και περιορίστηκε στο να επαληθεύσει κατά πόσο για είδη τα οποία παρουσιάζουν στην απογραφή 31/12/2013 μεγαλύτερο απόθεμα από την απογραφή 31/12/2012 υφίστανται, τουλάχιστον ισόποσα με τη διαφορά των απογραφών, παραστατικά αγοράς. Στις σελίδες 28 - 29 της από **21/6/2019** έκθεσης μερικού ελέγχου διατάξεων Ν.2238/94, ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ.1081/05 της ΔΟΥ Κατερίνης, αναφέρονται τα εξής: «*Προκειμένου ο έλεγχος να μην είναι χρονοβόρος και αφετέρου τα επιλεγόμενα είδη να είναι αντιπροσωπευτικά και να επηρεάζουν κατά το δυνατό περισσότερο τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων (ΠΟΛ1087/2005), επιλέχθηκαν δύο είδη με μεγάλη συνολικά αξία, ήτοι τα εξής:*

1. Χαλί tabris

ΑΠΟΓΡΑΦΗ	α/α εγγραφής	ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΑΘΟΥ
31/12/2012	388	...	Τετραγωνικά μέτρα	57,24	450	25.758,00
31/12/2013	199	...	Τετραγωνικά μέτρα	68,10	450	30.645,00
ΔΙΑΦΟΡΑ				10,86	450	4.887,00

2. Χαλί Pakistan 16/16

ΑΠΟΓΡΑΦΗ	α/α εγγραφής	ΕΙΔΟΣ	ΜΟΝ ΜΕΤΡΗΣΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΑΘΟΥ
31/12/2012	398	... 16/16	Τετραγωνικά μέτρα	28,42	185	5.257,70
31/12/2013	210	... 16/16	Τετραγωνικά μέτρα	84,10	185	15.558,50
ΔΙΑΦΟΡΑ				55,68	185	10.300,80

Από έλεγχο στα προσκομισθέντα τιμολόγια εξόδων βρέθηκε ότι δεν υφίσταται κανένα παραστατικό αγοράς για τα ανωτέρω ελεγχόμενα είδη...».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, παραστατικά αγοράς, τα οποία να σχετίζονται με τα ανωτέρω είδη.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου ΚΒΣ και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 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 τα κατωτέρω πρόστιμα: ... γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ...».

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του Ν.4337/2015 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 λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. 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 επεικέστερης 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 επεικέστερου 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.

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.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο και έκτο λόγο του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ λόγω έλλειψης αυτοτελούς (και διαφορετικού του προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος) προσδιορισμού ΦΠΑ, μη νόμιμης πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ

άρθρου 6 του Ν.2523/1997 λόγω υφιστάμενων πραγματικών συναλλαγών, αλλά και λόγω μη αναλογικού προς τη μερικώς προσδιοριζόμενη εικονικότητα προσδιορισμού του προστίμου

Επειδή, με το άρθρο 35 παρ. 1 περ. θ' του Ν.2859/00 ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών...».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν.2859/00 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 οριζόταν ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1167/2001 διευκρινίστηκε ότι: «Σας κοινοποιούμε την με αριθμό 26/2001 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ...Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων που η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, αλλά δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, στον λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. ...».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για τον προσφεύγοντα, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των οριζόμενων στις ΠΟΛ.1037/05 &

ΠΟΛ.1081/05, συγκεκριμένα και ιδιαίτερα ως προς τον ΦΠΑ και προσδιορίστηκαν αυτοτελώς, οι εισροές που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, και ο ΦΠΑ αυτών δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών (σελ. 39 - 40 σχετικής έκθεσης ελέγχου).

Κατά συνέπεια οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο του προσφεύγοντος περί του ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε εάν ο ΦΠΑ που αναλογούσε στα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια, αποδόθηκε στο Δημόσιο από τον προμηθευτή του, με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα εφαρμογής κύρωσης με βάση το άρθρο 8 παρ. 12 Ν.1882/1990

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει να έχει καταλογιστεί στον προσφεύγοντα ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ.12 του Ν.1882/1990 και ούτε να υφίσταται σχετική πράξη.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... – 17/7/2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ:....

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2013 – Οικ. έτος 2014

- Με τη με αριθ. ... 21/6/2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	14.896,95€

- Με τη με αριθ. ...21/6/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	2.896,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	2.843,70€
Εισφορά Αλληλεγγύης	439,22€
Καταλογιζόμενο ποσό	6.179,33€

- Με τη με αριθ. ... 21/6/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	12.682,34€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	12.451,52€
Καταλογιζόμενο ποσό	25.133,86€

- Με τη με αριθ. ... 21/6/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	6.267,50€

- Με τη με αριθ. ... **21/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	300,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.