



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, 17/12/2019

Αριθμός απόφασης: 2629

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 **02/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:...όπως νόμιμα εκπροσωπείται από το ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της ...με **ΑΦΜ**:...κατά **α)** της με αριθ. ... **28/6/2019** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019**, **β)** του με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικού προσδιορισμού προστίμου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013**, **γ)** της με αριθ. ... **28/6/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013**, **δ)** της με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου **1/1 - 31/12/2013** και **ε)** του με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης 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 **02/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:...όπως νόμιμα εκπροσωπείται από το ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της ...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. ... **28/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε πρόστιμο **250,00€** λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθμό πρωτοκόλλου .../2017 έγγραφο αίτημα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 § 2 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 § 1 περ.δ', § 2 περ.γ' του Ν.4174/2013.
- 2) Με τον με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικό προσδιορισμό προστίμου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **7.910,00€** λόγω λήψης τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 79.100,01€ (που δεν επέφερε μείωση του φόρου εισοδήματος), εκδόσεως της βρετανικής οντότητας ... (**ΑΦΜ/ΦΠΑ: GB...**), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3ε' του Ν.4337/2015 (10% της αξίας του στοιχείου).
- 3) Με τη με αριθ. ... **28/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **300,00€** λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση του άρθρου 62 παρ. 5 του Ν.2238/1994 και χωρίς να προκύψει διαφορά φόρου για καταβολή με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.
- 4) Με τη με αριθ. ... **28/6/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου **1/1 - 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στη προσφεύγουσα ΦΠΑ 18.193,00€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 17.729,08€, δη σύνολο φόρου **35.922,08€**, λόγω μη αναγνώρισης και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των παραπάνω τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- 5) Με τον με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν4472/2017) διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **9.096,50€** λόγω διενέργειας από αυτήν έκπτωσης φόρου εισροών ποσού 18.193,00€ ως λήπτη των παραπάνω τριών εικονικών φορολογικών, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 ήτοι πρόστιμο $18.193,00€ * 50\% = 9.096,50€$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **28/6/2019** εκθέσεων μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), ΚΦΔ (Ν.4174/2013), φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994, ΦΠΑ Ν.2859/2000 και προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης σε

εκτέλεση της με αριθ. ... - **10/10/2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Κριτήριο επιλογής για τον έλεγχο αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Ε.Δ. ΑΤΤ. ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ **28/2/2018** έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής και το συνημμένο σε αυτό με ID υπόθεσης ... δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) φορολογικού έτους 2013 της ίδιας ελεγκτικής αρχής σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλησης DIGI - RETAIL, από τη Βρετανική οντότητα με την επωνυμία ... (**ΑΦΜ/ΦΠΑ: GB...**), τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ..., ... και ... - **15/11/2013**, τουλάχιστον μερικώς εικονικά με συνολική καθαρή αξία **79.100,01€**, 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 σύγκλησης 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 σύγκλησης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης - Εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του αρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 και μη νόμιμη επιβολή προστίμου ΚΦΑΣ όπως μη νόμιμη η επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, λόγω μη «λήψης» και μη «καταχώρησης» των επίμαχων τιμολογίων στα βιβλία της. Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία είχε εκδώσει εν αγνοία της προσφεύγουσας, τα επίμαχα τιμολόγια για πώληση προϊόντων και παροχή υπηρεσιών πληροφορικής.
2. Εσφαλμένος διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ λόγω μη απώλειας φορολογικών εσόδων εξαιτίας της «χρεοπίστωσης» του αναλογούντος στα επίμαχα τιμολόγια ΦΠΑ (ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών). Μη νομίμως ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση του ΦΠΑ εκρών που αντιστοιχεί στις επίμαχες συναλλαγές, λόγω μη διενέργειας των οικείων συναλλαγών. Ευθεία

παραβίαση των αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- η αξία των τιμολογίων που δηλώθηκε ως ενδοκοινοτική απόκτηση στη δήλωση ΦΠΑ έγινε κατόπιν εξαπάτησής της και η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη. Η δηλωθείσα συναλλαγή (χρεοπίστωση ΦΠΑ) δεν της απέφερε οικονομικό πλεονέκτημα και όταν αντιλήφθηκε ότι δεν επρόκειτο να πραγματοποιηθεί η συναλλαγή – παράδοση αγαθών, απείχε από κάθε ενέργεια, ωστόσο δεν προέβη σε τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ γιατί σε κάθε περίπτωση, η αφαίρεση της αξίας των συναλλαγών διά τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, θα οδηγούσε σε ισοδύναμο αποτέλεσμα (μηδενική υποχρέωση ΦΠΑ).
3. Ακυρωτέα η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, ως παρακολουθηματική της κύριας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ από την οποία δεν προκύπτει ποσό διαφυγόντος - οφειλόμενου φόρου.
 4. Μη νόμιμη επιβολή προστίμων, για παράνομη έκπτωση ΦΠΑ με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία και δη μη νόμιμη επιβολή προστίμων σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 79 του Ν. 4427/2017, λόγω εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015, δυνάμει της οποίας καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις επίδικες παραβάσεις, σε συνδυασμό και με το άρθρο 58Α παρ. 2 του Νόμου 4174/2013, το οποίο προστέθηκε με τον ίδιο ως άνω Νόμο 4337/2015 (και συγκεκριμένα το άρθρο 3 παρ. 8 του Νόμου αυτού), το οποίο προβλέπει την άπαξ επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του ανακριβώς εκπεσθέντος ΦΠΑ, χωρίς να προβλέπει επιπλέον επιβολή προστίμου ειδικά για παραβάσεις σχετικές με εικονικά φορολογικά στοιχεία.
 5. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου ΚΦΑΣ για αποδοχή εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων και δη μη νόμιμη επιβολή προστίμου με βάση τις διατάξεις του αρ. 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 6 του Ν. 4337/2015, δυνάμει των οποίων καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις επίδικες παραβάσεις.
 6. Η με αριθ. ... **28/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013 λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι ακυρωτέα διότι η αναγραφή του ποσού των επίμαχων συναλλαγών στο πληροφοριακό έντυπο Ε3 δε στοιχειοθετεί ανακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δοθέντος ότι το ποσό αυτό δε συμπεριλήφθηκε στις εκπιπτόμενες δαπάνες και δεν επηρέασε τα δεδομένα εκ των οποίων εξάγεται το φορολογητέο αποτέλεσμα της προσφεύγουσας.
 7. Η με αριθ. ... **28/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου λόγω μη συμμόρφωσής της προσφεύγουσας σε έγγραφο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα αναφερόμενα σε αυτό βιβλία και στοιχεία, είναι ακυρωτέα, διότι, σε κάθε περίπτωση, η μερική ανταπόκριση σε αίτημα του αρθ. 14 ΚΦΔ δεν τυποποιεί την εν λόγω διαδικαστική παράβαση, παρά μόνον εφόσον αποδεδειγμένα εμποδίζεται η ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη φορολογική αρχή.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, εσφαλμένης εφαρμογής της διάταξης του αρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, μη νόμιμης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ λόγω μη «λήψης» και μη «καταχώρησης» των επίμαχων τιμολογίων στα βιβλία της προσφεύγουσας

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 μιν 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) 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, 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 στην προκειμένη περίπτωση, η μερική εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από **28/6/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), ΚΦΔ (Ν.4174/2013), φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994, ΦΠΑ Ν.2859/2000 και προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017) της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ. αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. ...ΕΞ 2018 ΕΜΠ **28/2/2018** έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής και το συνημμένο σε αυτό με ID υπόθεσης ... δελτίου πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

1. Αναφορικά με την εκδότηρια των υπό κρίση τιμολογίων επιχείρηση ... **(ΑΦΜ/ΦΠΑ: GB...)** διαπιστώθηκαν τα εξής:
 - Η ... μαζί με άλλες δύο βρετανικές οντότητες δη τις ... και ... εξέδωσαν τα έτη 2011 - 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις για έργα, τα οποία είτε εκτελέστηκαν υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης

επιχορήγησης από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων.

- Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων για λογαριασμό των πελατών τους.
- Εμφανίζονται εξοφλήσεις των τιμολογίων μέσω εικονικών καταθέσεων σε Ελληνική Τράπεζα, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους.
- Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολό της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν σχεδόν άμεσα στην βρετανική οντότητα «...» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης του ενδιάμεσου φορέα πληρωμών επιχορηγήσεων, επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.

2. Αναφορικά με την προσφεύγουσα διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Η προσφεύγουσα διέθεσε στον έλεγχο τα τηρηθέντα βιβλία (μηνιαία κατάσταση εσόδων-εξόδων) για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, όχι όμως τις καταστάσεις μητρώου παγίων, οι οποίες δεν ήταν ενσωματωμένες στο βιβλίο εσόδων-εξόδων καθώς και τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά.
- Από τον έλεγχο της μηνιαίας κατάστασης εσόδων – εξόδων, διαπιστώθηκε η μη καταχώρηση των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών στη στήλη των δαπανών. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των τηρηθέντων βιβλίων και της υποβληθείσας δήλωσης νομικών προσώπων με αρ. κατ. **.../05.05.2014**, διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά δεν έχουν εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και κατά συνέπεια δεν επηρέασαν το οικονομικό αποτέλεσμα, αλλά έχουν καταχωρηθεί στο με αρ. κατ. **.../2014** έντυπο **Ε3** στον κωδικό **811** αγορές παγίων. Επιπρόσθετα διαπιστώθηκε ότι στην εν λόγω περίοδο η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε, ούτε εξέπεσε αποσβέσεις παγίων. Συνεπώς η λήψη των παραπάνω εικονικών φορολογικών παραστατικών δεν είχε επίπτωση στην φορολογία εισοδήματος.
- Τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά διαπιστώθηκε ότι έχουν συμπεριληφθεί στην με α/α κατ. **.../05.05.2014** υποβληθείσα τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ τόσο στις φορολογητέες εκροές όσο και στις φορολογητέες εισροές με τον αναλογούντα ΦΠΑ εκροών - εισροών, του 4ου τριμήνου 2013 και στην με α/α κατ. **.../05.05.2014** εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ. Από τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των παραπάνω φορολογικών στοιχείων, αντίγραφα των οποίων απέστειλε στον έλεγχο το ΣΔΟΕ Αττικής, προέκυψε ότι η εξόφληση έγινε με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό που τηρούσε η εκδότρια επιχείρηση στην

τράπεζα Πειραιώς, στα υποκαταστήματα της στην οδό ... στο ... και στο ... Αττικής από τον ... ακολουθώντας τη συνήθη διαδικασία που περιγράφει το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στο δελτίο πληροφοριών, δη την κατασκευή εξοφλήσεων των επίμαχων τιμολογίων μέσω εικονικών καταθέσεων στην τράπεζα Πειραιώς, όπου ως καταθέτες στην πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι (όπως ο ...), είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της, ούτε κατά το στάδιο υποβολής και εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής της.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπτόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ λόγω μη απώλειας φορολογικών εσόδων εξαιτίας της «χρεοπίστωσης» του αναλογούντος στα επίμαχα τιμολόγια ΦΠΑ (ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών), μη νόμιμης αναμόρφωσης του ΦΠΑ εκροών που αντιστοιχεί στις επίμαχες συναλλαγές, λόγω μη διενέργειας των οικείων συναλλαγών, περί ευθείας παραβίασης των αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αναλογικότητας και περί ακυρωτέας πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, ως παρακολουθηματικής της κύριας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ από την οποία δεν προκύπτει ποσό διαφυγόντος - οφειλόμενου φόρου

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, η οδηγία **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζει ότι:

- Άρθρο 242: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχό του από τις φορολογικές αρχές».
- Άρθρο 250: «1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων. [...]».

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 η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε τα εν λόγω εικονικά φορολογικά παραστατικά α) στην με αριθμό **.../05.05.2014** τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ και β) στην με αριθμό **.../05.05.2014** τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, τόσο στις φορολογητέες εκροές προκειμένου να αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ ως λήπτης ενδοκοινοτικής απόκτησης υπηρεσιών, αλλά και στις φορολογητέες εισροές προκειμένου να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ καθώς και στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω παραστατικά δεν είχαν καταχωρηθεί από την ελεγχόμενη στα τηρηθέντα βιβλία, ενώ σκοπός της λήψης τους ήταν η είσπραξη εσόδου (επιδότηση ΕΣΠΑ).

Επειδή, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, ενώ ο εκδότης των στοιχείων αυτών οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο τον αναγραφόμενο σ' αυτά ΦΠΑ (Ε.Δ.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1156/1997).

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς κατά τον προσδιορισμό του ΦΠΑ έλαβε υπόψη του τις εκροές, όπως αυτές διαμορφώθηκαν με την υποβληθείσα από την προσφεύγουσα τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, και δεν αναγνώρισε την αξία και τον φόρο εισροών των ληφθέντων από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ ορθώς επέβαλε και το πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 λόγω διενέργειας έκπτωσης με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί μη νόμιμης επιβολής προστίμων

του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, λόγω εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν.4337/2015, δυνάμει της οποίας καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για την εν λόγω παράβαση, σε συνδυασμό με το άρθρο 58Α παρ. 2 του Ν.4174/2013 και μη νόμιμης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ λόγω αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 6 του Ν. 4337/2015, δυνάμει των οποίων καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για την εν λόγω παράβαση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 ορίζεται 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2δ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «δ) 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι: «8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, με το άρθρο 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 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. 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. ...».

Επειδή, 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: ... 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, συγκρινόμενες οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 8 του Ν.4337/2015 και του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' 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, οι ανωτέρω μεταβατικές ρυθμίσεις είναι λιγότερο ευνοϊκές. Στις συγκεκριμένες όμως περιπτώσεις, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου 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 επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον έκτο και έβδομο λόγο περί ακύρωσης της με αριθ. ... 28/6/2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διότι η αναγραφή του ποσού των επίμαχων συναλλαγών στο πληροφοριακό έντυπο Ε3 δε στοιχειοθετεί ανακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **δοθέντος ότι δεν επηρεάστηκε το φορολογητέο αποτέλεσμα και περί ακύρωσης της με αριθ. ... 28/6/2019 πράξης επιβολής προστίμου, γιατί η μερική ανταπόκριση σε αίτημα του άρθ. 14 ΚΦΔ Ν.4174/2013 δεν τυποποιεί την εν λόγω διαδικαστική παράβαση, παρά μόνον εφόσον αποδεδειγμένα εμποδίζεται η ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη φορολογική αρχή.**

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 5 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων».

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή

πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η καταχώρηση στο έντυπο Ε3 στον κωδικό **811** αγορές παγίων κρίνεται πληροφοριακού χαρακτήρα, δεδομένου ότι δεν πραγματοποιήθηκαν αποσβέσεις και σε κάθε περίπτωση δεν υπήρξε επίδραση στο οικονομικό αποτέλεσμα και τη φορολογητέα ύλη.

Επειδή, με το άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:...δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ...γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα ...»

Επειδή, ορθώς επιβλήθηκε με τη με αριθ. ... **28/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου από τον έλεγχο το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1δ και παρ. 2γ του Ν.4174/2013 καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. .../2017 έγγραφο αίτημα του ελέγχου και δε διέθεσε στον έλεγχο κρίσιμα για την εν λόγω υπόθεση στοιχεία, ήτοι τις καταστάσεις μητρώου παγίων (οι οποίες δεν ήταν ενσωματωμένες στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων), καθώς και τα επίμαχα εικονικά φορολογικά παραστατικά.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της με αριθ. ... 28/6/2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 γίνεται αποδεκτός ενώ περί ακύρωσης της με αριθ. ... 28/6/2019 πράξης επιβολής προστίμου, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **02/09/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:...όπως νόμιμα εκπροσωπείται από το ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της ...με **ΑΦΜ**:...και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** της με αριθ. ... **28/6/2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης
- και την **επικύρωση** α) της με αριθ. ... **28/6/2019** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019**, β) του με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικού προσδιορισμού προστίμου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013**, γ) της με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου **1/1 – 31/12/2013** και δ) του με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου **1/1 - 31/12/2013** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης.

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

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

- Ο με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικός προσδιορισμός προστίμου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012)

	Ποσό
Πρόστιμο	7.910,00€

- Η με αριθ. ... **28/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 του Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	300,00€	0,00€

- Η με αριθ. ... **28/6/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	18.193,00€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	17.729,08€
Καταλογιζόμενο ποσό	35.922,08€

- Ο με αριθ. ... **28/6/2019** οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν4472/2017)

	Ποσό
Πρόστιμο	9.096,50€

Φορολογικό Έτος 2019

- Η με αριθ. ... **28/6/2019** πράξη επιβολής προστίμου

	Ποσό
Πρόστιμο	250,00€

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

**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.