



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.01.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 193

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013), της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου

Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013), την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ποσού 4.450,40 €, συγκεκριμένα λόγω:

α) λήψης ενός (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, με αριθμό συνολικής καθαρής αξίας 14.252,00 €, για λήψη υπηρεσιών (ενδοκοινοτική απόκτηση), χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης, ΑΦΜ/Φ.Π.Α., πρόστιμο ποσού 2.850,40 € (14.252,00 € * 20%), βάσει του άρθρου 7 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015,

β) μη καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων αποσβέσεων ποσού 2.850,40 €, ενοικίων ποσού 480,00 €, πρόστιμο ποσού 400,00 € (600,00 € / 3 * 2), βάσει του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' και 6 του ν. 4337/2015,

γ) καταχώρησης ανακριβώς, ως προς την αξία, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων της επιχείρησης, του υπ' αριθ. Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής, με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου και ΑΦΜ με συνολική αξία 87,98 € (καθαρή αξία 71,53 € πλέον Φ.Π.Α. 16,45 €), αντί της ορθής συνολικής αξίας 382,52 € (δη καθαρής αξίας 310,99 € πλέον Φ.Π.Α. 71,53 €, πρόστιμο

ποσού 200,00 € (600,00 € / 3), βάσει του άρθρου 5 παρ. 8 περ. ε' του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' και 6 του ν. 4337/2015

δ) μη καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων του κεντρικού του υπ' αριθ. Τ.Δ.Α.-ΣΕΙΡΑ Β με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ συνολικής αξίας 549,65 € (καθαρή αξία 446,87 € πλέον Φ.Π.Α. 102,78 €), του υπ' αριθ. Τ.Δ.Α.-ΣΕΙΡΑ Β με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ συνολικής αξίας 674,04 € (καθαρή αξία 548,00 € πλέον Φ.Π.Α. 126,40 €), του υπ' αριθ. Τ.Δ.Α.-ΣΕΙΡΑ Β με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ συνολικής αξίας 404,42 € (καθαρή αξία 328,80 € πλέον Φ.Π.Α. 75,62 €), του υπ' αριθ. Τ.Δ.Α.-ΣΕΙΡΑ Β με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ συνολικής αξίας 189,93 € (καθαρή αξία 154,41 € πλέον Φ.Π.Α. 35,52 €) και του υπ' αριθ. Τ.Δ.Α.-ΣΕΙΡΑ Β με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ συνολικής αξίας 399,97 € (καθαρή αξία 325,18 € πλέον Φ.Π.Α. 74,49 €), πρόστιμο ποσού 600,00 € ($3 * 600,00 \text{ €} / 3$), βάσει του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' και 6 του ν. 4337/2015 και

ε) μη καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων του υποκαταστήματος του υπ' αριθ. τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, που αφορά την αγορά μελιού, με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ συνολικής αξίας 800,00 € και του υπ' αριθ. τιμολογίου αγοράς αγροτικών προϊόντων, που αφορά την αγορά τσίπουρου, με στοιχεία αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ συνολικής αξίας 210,00 €, πρόστιμο ποσού 400,00 € ($2 * 600,00 \text{ €} / 3$), βάσει του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' και 6 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 1.397,01 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 1.391,99 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 145,30 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 2.934,30 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά κέρδη λογιστικών διαφορών ύψους 3.330,42 € καθώς και αποκρυβέντων εισοδημάτων ύψους 2.042,72 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 3.747,79 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 3.734,29 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 7.482,08 €, κατόπιν διαπίστωσης διαφορών στις φορολογητέες εκροές του (αποκρυβέντων εισοδημάτων).

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.638,98 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $14.252,00 \text{ €} * 23\% = 3.277,96 \text{ €} * 50\% = 1.638,98 \text{ €}$.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 300,00 €, διότι δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 5 περ. δ' του ν. 2859/2000, ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών κατά το ημερολογιακό τρίμηνο 01/01-31/03/2013.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από08.2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .../....04.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Μη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας. Καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη. Έλλειψη υπαιτιότητας.
- 2) Παραβίαση της αρχής αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. και διαφορών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των οικείων εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων αυτές ερείδονται. Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 3) Μη νομιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως).

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 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 εμπειριστатωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, επιφυλασσομένων 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, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....».

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. Σάκουλα 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 μία 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 (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

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 το υπ' αριθ. δελτίο πληροφοριών της ΕΙΔΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ Σ.Δ.Ο.Ε. που εστάλη με το υπ' αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ. Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/....04.2018 διαβιβαστικό έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από την με αριθ. πρωτ. αναφορά της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία - Α.Φ.Μ., περί πιθανής διάπραξης απάτης από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, – μέσω της υποβολής πανομοιότυπων μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 (digi-lodge, digi-retail, digi-content και ict4growth) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, – προκειμένου ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (Κ.τ.Π. Α.Ε.) να προβεί στην εκταμίευση των σχετικών επιχορηγήσεων. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (....., &), είχαν υποβάλει προς την έναν δυσανάλογα μεγάλο αριθμό αιτημάτων αξιολόγησης – έγκρισης, ολοκλήρωσης και εκταμίευσης στο πλαίσιο των δράσεων digi-lodge, digi-retail και digi-content για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων – πελατών τους. Οι δε 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 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. Περαιτέρω, από τον ίδιο έλεγχο προέκυψε ότι οι τρεις προαναφερθείσες βρετανικές οντότητες:

1. διαλύθηκαν νομικά από τις αρμόδιες Βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το Βρετανικό Εμπορικό Μητρώο, τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία,
2. αναλάμβαναν την συγκρότηση και υποβολή του φακέλου της επένδυσης για λογαριασμό των πελατών τους, και «κατασκεύαζαν» εξοφλήσεις τιμολογίων με εικονικές καταθέσεις στην Τράπεζα Πειραιώς, στις οποίες οι φυσικοί καταθέτες ήταν τα υποκρυπτόμενα τρίτα πρόσωπα ή οι υπάλληλοί τους,
3. εξέδωσαν τα έτη 2011 – 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις, για κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων, τα οποία είτε πραγματοποιήθηκαν υποτυπωδώς είτε δεν πραγματοποιήθηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της επιχορήγησης στο πλαίσιο υλοποίησης δράσης της ΚτΠ Α.Ε.

Ειδικότερα, από τα ευρήματα της επεξεργασίας των κατασχεμένων στοιχείων διαπιστώθηκε η ύπαρξη ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ της και των πελατών, βάσει των οποίων η προαναφερθείσα βρετανική οντότητα θα εισέπραττε ποσοστό από 57% έως 100% της εκταμιευθείσας επιχορήγησης. Επιπρόσθετα, όλα τα υποβληθέντα επενδυτικά σχέδια από τις τρεις βρετανικές οντότητες έχουν απορριφθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμόδιων υπηρεσιών και οι δολίως εκταμιευθείσες επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στον προσφεύγοντα επιδόθηκε, στις .../07/2019, το υπ' αριθ. .../....07.2019 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων, φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε στην ελεγκτική αρχή τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Από τα διαλαμβανόμενα στην από .../08/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ για τον προσφεύγοντα, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς τουλάχιστον η μερική εικονικότητα ως προς την αξία του υπ' αριθ. Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 14.252,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η εικονική αξία, καθώς, πέραν των προαναφερθέντων από τη φορολογική αρχή δεν διαπιστώθηκε η διενέργεια των εργασιών οι οποίες αναφέρονται στο παραπάνω πλαίσιο της δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-retail και στο με αριθ. εκδοθέν από τη Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών. Πιο συγκεκριμένα, η αναζήτηση στο διαδίκτυο της συγκεκριμένης ιστοσελίδας «.....» ή οποιασδήποτε ιστοσελίδας με τα στοιχεία του προσφεύγοντος δεν κατέστη δυνατή, ενώ σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, έγινε γνωστό ότι η συγκεκριμένη ιστοσελίδα δεν είναι πλέον ενεργή. Περαιτέρω το αναφερόμενο Τιμολόγιο Παροχής

Υπηρεσιών, ο προσφεύγων, το καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, στη στήλη της αγοράς παγίων με στοιχεία ΤΔ αντί του ορθού Τ.Π.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμησης του πορίσματος του ελέγχου περί μερικής εικονικότητας του υπ' αριθ. Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 14.252,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../08/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ προέβη στη σύνταξη αυτοτελών εκθέσεων ελέγχου για κάθε πρόστιμο και φορολογία κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της και ειδικότερα στη σύνταξη των από08.2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 4 ν. 2523/1997).

Κατόπιν τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας, και περί παραβίασης της αρχής της αυτοτελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και αοριστίας αυτών, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....».

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:..... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της

εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)....».

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «...β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου...».

Επειδή, 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, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

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

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 λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η

αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου 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 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	4.450,40€
----------	-----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013)

Διαφορά φόρου	1.397,01€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	1.391,99€
Εισφορά αλληλεγγύης	145,30€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	2.934,30€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Διαφορά φόρου	3.747,79€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	3.734,29€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.482,08€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 6 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	1.638,98€
----------	-----------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 4 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	300,00€
----------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.