



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1171

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) του υπ' αριθμ. /27-12-2019 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, β) της υπ' αριθμ. /27-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και γ) της υπ' αριθμ. /27-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/02/2020 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 18.400,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 22.080,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 40.480,00 €,

Με την υπ' αρ./27-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 9.200,00 € (18.400,00X50%).

Με την υπ' αρ./27-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 8.000,00 € (80.000,00X10%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη από μέρους του προσφεύγοντος τριών (3) εικονικών τιμολογίων με στοιχεία α)/21-01-2013 καθαρής αξίας 31.100,00 €, β)/21-01-2013 καθαρής αξίας 26.100,00 € και γ) 1914/21-01-2013 καθαρής αξίας 22.800,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1,3 και 4 του Ν. 2523/1997.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθμ./11-04-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει του με αρ. πρωτ./21-03-2018 δελτίου πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες και, οι οποίες είχαν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση, εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό Ελληνικών επιχειρήσεων. Σκοπός τους ήταν η εξαπάτηση των Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων για λογαριασμό των ελληνικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Συνέπεια τούτων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας τις διαφορές φόρου που προέκυψαν καθώς και στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν ή τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Καλή πίστη, η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε.
- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2013.
- Οι οικείες εκθέσεις ελέγχου είναι ανατιολόγητες και συνακόλουθα οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες.

- Εφαρμογή της Αρχής της ευνοϊκότερης ποινής όσον αφορά την υπ' αρ./27-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015.
- Αναδρομική εφαρμογή ευνοϊκότερης ρύθμισης: μείωση πρόσθετου φόρου με βάση το άρθρο 49 του Ν. 4509/2017.
- Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές χωρίς ΦΠΑ και ως εκ τούτου μη νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, στη παράγραφο 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. ...»

Επειδή σύμφωνα με τα τις ως άνω διατάξεις το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου που αφορά την χρήση 2013 παραγράφεται την 31/12/2019. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κι έλαβαν αριθμό στο σύστημα elenxis και στο σύστημα taxis την 27-12-2016, ημερομηνία κατά την οποία δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου και προς τούτο ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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. 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 αξία...».*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία»,* και με τις διατάξεις του άρθρου 10§8 του ίδιου νόμου ότι: *«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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»*

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στις από 27/12/2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, για τον εκδότη, ΑΦΜ /ΦΠΑ αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και ειδικότερα:

«..... η Υπηρεσία μας είχε διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (.....& MY), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση (.....), αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011 (.....) και 2012 (.....), 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. Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία. Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις της Υπηρεσίας μας, αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους έλεγχους του ΣΔΟΕ σε πελάτες-λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας- Α.Φ.Μ. στην οδό και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ./02-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην για λογαριασμό των πελατών τους.

2) Για το λόγο αυτό, κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους.

Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία, συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

3) 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 ανωτέρω βρετανική οντότητα δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της, επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.

4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του ΣΔΟΕ και από τα ευρήματα της κατάσχεσης που αναφέρεται ανωτέρω, συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων της Υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη οντότητα - ΑΦΜ , έλαβε τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών τουλάχιστον μερικώς εικονικά στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας- Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με στοιχεία/21-01-2013 και συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.. »

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε ως τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς τις ελληνικές επιχειρήσεις και της είσπραξης των ανάλογων επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τη ήταν και ο προσφεύγων

Επειδή, στο Κεφάλαιο 3. Πραγματικά περιστατικά- Διαπιστώσεις Ελέγχου στην με ημερομηνία θεώρησης 27/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΚΦΔ & Ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφέρεται ότι : «Ο ελεγχόμενος προσήλθε στην υπηρεσία μας και προσκόμισε το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων καθώς και αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φωτοτυπίες των Τιμολογίων και αντίγραφα των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεως 2014. Από τον έλεγχο που έγινε στα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώθηκε ότι τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής υπηρεσιών εκδόσεως από την επιχείρηση»:

1. INVOICE No/21-01-2013 αξίας 31.100,00 €
2. INVOICE No/21-01-2013 αξίας 26.100,00 €

3. INVOICE No/21-01-2013 αξίας 22.800,00 €

Έχουν συμπεριελήφθη στην Μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων εξόδων του μήνα Ιανουάριος 2013 , με αριθμ. πράξης θεώρησης-14/06/2010, στην στήλη «Αγορές Παγίων».

1. Δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο που να πιστοποιεί την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου έργου, οι εξοφλήσεις των τιμολογίων έγιναν από τους (σύμφωνα με τα αντίγραφα είσπραξης της καταστήματος στις 06/02/2013 ώρα 11:16 , το INVOICE No/21-01 -2013 αξίας 31.100,00 €) και (σύμφωνα με τα αντίγραφα είσπραξης της καταστήματος στις 06/02/2013 ώρα 13:01 το INVOICE No/21-01-2013 αξίας 26.100,00 € και στις 01/02/2013 ώρα 12:32 το INVOICE No/21-01-2013 αξίας 22.800,00 €).

Στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. οικ. έτους 2014 (χρήση 2013, και ειδικότερα στα επιμέρους έντυπα Ε3 δεν έχουν υπολογισθεί αποσβέσεις κάθε έτος στα προαναφερόμενα τιμολόγια αξίας 80.000,00 € ως πάγια .

Στην υπ' αριθμ/06-9-2019 υποβληθείσα Τροποποιητική περιοδική Δήλωση ΦΠΑ 1^{ου} τριμήνου 2013 όσο και στην υπ' αριθμ./30-04-2014 υποβληθείσα εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ 2013 δεν έχουν συμπεριελήφθη οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού 80.000,00 € τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές.

Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με την εταιρεία, **με ΑΦΜ** είναι εικονικές στο σύνολο τους...»

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω ο προσφεύγων προς απόδειξη της συναλλαγής ισχυρίζεται ότι:

- η εκδότρια εταιρεία πραγματοποίησε προωθητικές ενέργειες με σκοπό την προβολή και την προώθηση του ιστότοπου της επιχείρησης του με όνομα χώρου:
- οι προωθητικές ενέργειες που υλοποιήθηκαν αφορούσαν την προετοιμασία e-mail campaigns για το ενδιαφερόμενο κοινό της επιχείρησης του, με αντικείμενο τα διαθέσιμα ψηφιακά κουπόνια,
- πραγματοποιήθηκε διαφημιστική εκστρατεία και προβολή διαφημιστικού υλικού που αφορούσε τα e-coupons που διαθέτει η εταιρεία στο ψηφιακό της κατάστημα, μέσα από πολυσύχναστες ελληνικές διαδικτυακές πύλες,
- δημιουργήθηκε 1 ενημερωτικό δελτίο (e-mail) που αποστάλθηκε στα εγγεγραμμένα μέλη του ηλεκτρονικού καταστήματος, στο πελατολόγιο της επιχείρησης καθώς και σε λίστα 15.000 παραληπτών,
- έγιναν εργασίες μετάφρασης και παραχώρησε άδεια λειτουργίας για 24 μήνες του Το αίτημα ολοκλήρωσης της επένδυσης/δράσης Digi Retail πρωτοκολλήθηκε στην

Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκόμισε:

- τις πράξεις ένταξης της επιχείρησής στο επενδυτικό πρόγραμμα «Ψηφιακή Σύγκλιση»,
- συμβάσεις νομίμως θεωρημένες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ,
- πιστοποιητικά ολοκλήρωσης εργασιών,
- την με ηλεκτρονικό κωδικό αίτηση ολοκλήρωσης πράξης προς την,
- την με αριθ. πρωτ./09-04-2012 απόφαση της περί Αποδοχής και Έγκρισης της με ηλεκτρονικό κωδικό Αίτησης του.

Επειδή σχετικά με την καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη πρέπει να αναφερθεί ότι καλόπιστος λήπτης θεωρείται αυτός που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προσοχή όσον αφορά την πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και το πρόσωπο του εκδότη και παρ' όλα αυτά δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να τον βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ αποδεικνύεται ότι ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας της εκδότριας επιχείρησης ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων, ενώ από την πλευρά του λήπτη δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, ούτε και ο τρόπος εξόφλησης αυτής από τον προσφεύγοντα καθώς από την έρευνα του ΣΔΟΕ αποδείχθηκε ότι όλες οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν ήταν «κατασκευασμένες» από το κύκλωμα των ως άνω εικονικών επιχειρήσεων. Εξάλλου, όπως προαναφέρθηκε, η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων έγινε με κατάθεση μετρητών στην Τράπεζα Επίσης αποδεικνύεται με εμπειριστατωμένο τρόπο αφενός η συναλλακτική ανυπαρξία της βρετανικής επιχείρησης και αφετέρου η συμμετοχή του προσφεύγοντος στην διαδικασία αίτησης και λήψης της επιχορήγησης. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη, ως επικαλείται ο προσφεύγων. (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί πραγματοποίησης της επίμαχης συναλλαγής, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αντικρούει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως πχ. κίνηση λογαριασμού, στοιχεία που να αποδεικνύουν την προέλευση των χρημάτων που κατατέθηκαν στην προς εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου, προσφορές από άλλες επιχειρήσεις για την δημιουργία του λογισμικού, στοιχεία διακίνησης του λογισμικού από την Μεγάλη Βρετανία, ή στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω διαδικτυακές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες με αποτέλεσμα από πουθενά να μην προκύπτει ότι η επένδυση υλοποιήθηκε και εντάχθηκε σε παραγωγική διαδικασία. Εφόσον δεν προσκόμισε αναταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεδεικτοι .

Επειδή στο από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στις από 27-12-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε ήταν πραγματική, είναι αβάσιμοι.

Επειδή τα αναφερόμενα από μέρους του προσφεύγοντος περί μερικής εικονικότητας, αναγράφονται στο με αρ. πρωτ./21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΕΔ Αττικής που παραπέμπει την υπόθεση για περαιτέρω έλεγχο στη Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς.

Ωστόσο η προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς με το πόρισμα της, στις με ημερομηνία θεώρησης 27/12/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, κρίνει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της βρετανικής οντότητας- ΑΦΜ/ΦΠΑ με στοιχεία/21-01-2013 συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00 ευρώ. Δηλαδή παρότι το πληροφοριακό δελτίο αρχικά αναφέρεται σε τουλάχιστον μερική εικονικότητα ως προς το ποσό και διαβιβάζει την υπόθεση προς έλεγχο, μετά το πέρας του

ελέγχου, αποδεικνύεται ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία υπηρεσία και διαπιστώνεται η εικονικότητα προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 §1 περ.στ' του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) ορίζεται ότι : «Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:...

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) ορίζεται ότι :

«1.το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α'tης παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επομένως ορίζεται ότι για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί ο υποκείμενος, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, πρέπει να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου. Προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είναι η πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του συγχρόνως στο φόρο εκρών της οικείας περιοδικής δήλωσης (σχετ. ΠΟΛ 1156/1997).

Ωστόσο η διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ με βάση εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος. (εξ ορισμού το εικονικό στοιχείο αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου δικαιολογητικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης).

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε πλαστό ή εικονικό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΦΑΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της εικονικότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος

έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Τούτο δε διότι, κατά τα προαναφερθέντα, το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της νομοθεσίας μας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα εικονικά και πλαστά.

Επειδή στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης το δίκαιο αυτό αρχής της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. (ΣτΕ 1922/52, 3422/75, 2989/80, 3007/84 κ.λπ.) και στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., με το σύστημα της τιμολόγησης, ο μηχανισμός έκπτωσης είναι το θεμελιώδες στοιχείο που εξασφαλίζει την ουδετερότητα του φόρου. Εκπεστέος δεν είναι οποιοσδήποτε φόρος, αλλά ο φόρος που νόμιμα αναγράφηκε στο τιμολόγιο.

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που αφορούν τα υπό κρίση τιμολόγια, ήτοι ποσό 80.000,00 €x23% = 18.400,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ. ε' & § 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....
ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

.....
5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 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, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλαβε υπόψη του τα στοιχεία της έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής, όπως αυτά αναλύονται στο με αρ. πρωτ./21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο και διαπίστωσε : α) την παράβαση του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, η οποία επισύρει πρόστιμο 10% της αξίας των εικονικών στοιχείων και β) την παράβαση του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 η οποία επισύρει πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε.

Στην προκείμενη περίπτωση, η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2013 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 ε΄ του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης ποινής, όσον αφορά την υπ' αρ./27-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, αλυσιτελώς προβάλλεται καθόσον αυτή έχει τηρηθεί.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.». (Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Επειδή ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι «Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική

περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως εξής :

Την τροποποίηση :

α) του υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς ως προς το ποσό του πρόσθετου φόρου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	18.400,00 €	18.400,00 €
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	22.080,00 €	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	9.200,00 €
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 72 μ. =52,56%	-	9.671,04 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.480,00 €	37.271,04 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 22.080.00 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (9.200,00 + 9.671,04) 18.871,04 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση.

Την απόρριψη :

α) της υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017 : 18.400,00 ευρώ X 50% = 9.200,00 €

β) της υπ' αριθμ./27-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 : 80.000,00 ευρώ X 10% = 8.000,00 ευρώ .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.