



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-5-2020

Αριθμός απόφασης: 870

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

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 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...**, ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «λιανικό εμπόριο ειδών αλιείας», κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού ..., κατά των: **α)** υπ' αριθμ. .../**27-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, **β)** υπ' αριθμ. .../**27-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 και **γ)** υπ' αριθμ. .../**27-12-2019** πράξης επιβολής

προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ.../**27-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **7.996,90€**, λόγω λήψης **τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, συνολικής καθαρής αξίας 79.969,00€**, έκδοσης της βουλγάρικης εταιρείας ... με **ΑΦΜ/VIES: BG ...**, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία αυτών. Η λήψη των ως άνω τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Η ως άνω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ε' & 5 του ν.4337/2015, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $79.969,00€ \times 10\% = 7.996,90€$.
- Με την υπ' αριθμ. .../**27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 18.392,87€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ύψους 18.863,73€, **ήτοι συνολικό ποσό 37.256,60€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.
- Με την υπ' αριθμ. .../**27-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **9.196,43€**, λόγω τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία αυτών και έκπτωσης του Φ.Π.Α εισροών αυτών, συνολικής

καθαρής αξίας 79.969,00€ πλέον ΦΠΑ **18.392,87€**, σύμφωνα με το άρθρο 79, του ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε **18.392,87€ x 50% = 9.196,43€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ. .../12-07-2019 εντολής ελέγχου, με αφορμή το υπ' αριθμ. .../04-07-2019 πληροφοριακό δελτίο με το συνημμένο πόρισμα του Σ.Δ.Ο.Ε Μακεδονίας – Θράκης που αφορά σε έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, σχετικά με τη συμμόρφωση με τους επενδυτικούς νόμους και όρους των αποφάσεων υπαγωγής επενδύσεων του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή σύγκλιση» και πιο συγκεκριμένα με την επένδυση που αφορά την ενίσχυση επιχειρήσεων λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων.

Το επιχειρησιακό τμήμα του ΣΔΟΕ, κατόπιν έκθεσης της OLAF, προέβη στον έλεγχο του προσφεύγοντα σε ότι αφορά τη χρηματοδότηση επενδυτικού σχεδίου με επιχορηγούμενο προϋπολογισμό ύψους 79.969,30€ και ύψος δημόσιας χρηματοδότησης έως 47.981,58€, για την ανάπτυξη διαδικτυακού καταστήματος και περιβάλλοντος ψηφιακής λιανικής στο φυσικό κατάστημα του προσφεύγοντα. Πιο συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ως δικαιούχος του προγράμματος «Digi-retail», έλαβε το 2013, κρατικές ενισχύσεις ύψους 47.981,40€ προκειμένου να πραγματοποιήσει επένδυση ύψους 79.696,00€. Το έργο πραγματοποιήθηκε από τη βουλγάρικη εταιρεία ... με ΑΦΜ/ BG..., για το οποίο και εκδόθηκαν τέσσερα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με λήπτη τον προσφεύγοντα, συνολικής αξίας 79.969,00€. Από τον έλεγχο της OLAF στη Βουλγάρικη εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι αυτή ήταν εικονική, υπό την έννοια ότι δεν διατηρούσε προσωπικό. Κύριος εταίρος αυτής ήταν άτομο ελληνικής ιθαγένειας και η μόνη επαγγελματική δραστηριότητα της εν λόγω επιχείρησης ήταν η έκδοση των ως άνω τεσσάρων επίμαχων τιμολογίων προς τον προσφεύγοντα. Κατόπιν αυτού, το ΣΔΟΕ προχώρησε στον έλεγχο του προσφεύγοντα, στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω έργο έχει εκτελεσθεί, αλλά η αξία του, όπως αυτή τιμολογήθηκε, δεν ανταποκρίνεται στο πραγματικό τίμημα και ως εκ τούτου έκρινε τα συγκεκριμένα τιμολόγια μερικώς εικονικά, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία τους. Βάσει της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης του ΣΔΟΕ Μακεδονίας, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης συνέταξε τις από 27/12/2019 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, Φ.Π.Α και Προστίμου Φ.Π.Α και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Σύμφωνα με την από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου αρ.7 του Ν. 4337/2015 της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, έλαβε από την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ/VIES** ...» στη χρήση 2013, τα εξής μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ενδοκοινοτικών αποκτήσεων:

A/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	
------------	--------------------	--

	No	Ημερομηνία	Προμηθευτής	ΑΞΙΑ
1	...	28/11/2013	...	20.200,00
2	...	28/11/2013	...	19.500,00
3	...	28/11/2013	...	20.569,00
4	...	28/11/2013	...	19.700,00
ΣΥΝΟΛΟ				79.969,00

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Δεν υπάρχει καμία εικονικότητα. Η συναλλαγή και τα τιμολόγια υπήρξαν απολύτως αληθή και ακριβή στο σύνολό τους. Η κρίση της φορολογικής αρχής είναι ανατιολόγητη, αβάσιμη και αναληθής.
2. Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου 10% επί της συνολικής αξίας των τιμολογίων. Εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου ο οποίος προβλέπει εικονικό για το σύνολο της αξίας της συναλλαγής. Δεν πρέπει να επιβληθεί κανένα πρόστιμο.
3. Μη νόμιμος ο καταλογισμός Φ.Π.Α. ουδεμία νομοθετική πρόβλεψη υπάρχει προς καταλογισμό του πλασματικά αναλογούντος Φ.Π.Α. σε περίπτωση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, γιατί ουσιαστικά δεν καταβάλλεται κανένας φόρος, αφού ο αναλογών ΦΠΑ καταχωρείται τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές. Όλως επικουρικά, όφειλε να αφαιρεθεί μόνο ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο ύψος της μερικώς εικονικής αξίας.
4. Μη νόμιμος ο καταλογισμός του προστίμου 50% επί του Φ.Π.Α. Υποχρέωση της διοίκησης να προσδιορίσει τη μερικώς εικονική αξία, δεδομένου ότι η αξία της συναλλαγής που φέρεται να είναι ύποπτη ως ανακύκλωση χρημάτων ανέρχεται σε 47.400€.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.1 περ. ε' του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ότι: *«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 «Φορολογική Διοίκηση».*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία

αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 2. 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Σύμφωνα δε με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. (Ιωάννης Ν. Κατράς, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «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 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘες 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων, εντός του 2013, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία τα παρακάτω τέσσερα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων έκδοσης της βουλγάρικης εταιρείας ... με Α.Φ.Μ./VIES BG...:

Α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ			ΑΞΙΑ
	Νο	Ημερομηνία	Προμηθευτής	
1	...	28/11/2013	...	20.200,00
2	...	28/11/2013	...	19.500,00
3	...	28/11/2013	...	20.569,00
4	...	28/11/2013	...	19.700,00
ΣΥΝΟΛΟ				79.969,00

- Τα εν λόγω τιμολόγια αφορούσαν την ένταξη του προσφεύγοντα σε επενδυτικό σχέδιο στα πλαίσια της δράσης digi-retail - «ενίσχυση λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων», προκειμένου να αναπτύξει διαδικτυακό κατάστημα ψηφιακής λιανικής στο

φυσικό του κατάστημα.

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η OLAF στην εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων τιμολογίων, ..., με έδρα τη Βουλγαρία, διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν διαθέτει προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών της. Εταίροι και διαχειριστές της είναι ο ... και ο ..., ενώ τα μόνα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας ήταν τα επίμαχα τέσσερα τιμολόγια προς τον προσφεύγοντα, που αποτελούν και τα μοναδικά έσοδά της για το 2013.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το ΣΔΟΕ στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η ύπαρξη του διαδικτυακού καταστήματος www.....gr, για την κατασκευή του οποίου εντάχθηκε στην επιδότηση της δράσης digi-retail και έλαβε τα επίμαχα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, έκδοσης της εταιρείας
- Τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τις εξής καταθέσεις μετρητών στην εθνική τράπεζα:

ΑΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΩΡΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ/ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΕΥΡΩ
1	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	863 ΘΕΡΜΗΣ	...	22/11/2013	12:28	10.300,00
2	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	233 ΚΑΤΩ ΤΟΥΜΠΑΣ	...	25/11/2013	12:40	10.269,00
3	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	895 ΠΥΛΑΙΑ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	...	26/11/2013	8:12	12.000,00
4	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	256 Κ.ΚΑΡΑΜΑΝΛΗ 114	...	26/11/2013	8:41	12.000,00
5	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	233 ΚΑΤΩ ΤΟΥΜΠΑΣ	...	26/11/2013	13:45	12.000,00
6	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	895 ΠΥΛΑΙΑ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ	...	27/11/2013	8:11	12.000,00
7	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	218 ΧΑΡΙΛΑΟΥ ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ	...	27/11/2013	8:33	11.400,00
							79.969,00

- Από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ στην κίνηση του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού μέσω του οποίου έγιναν οι εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων, διαπιστώθηκε ότι δικαιούχος του με αριθμό λογαριασμού ... της Ε.Τ.Ε. είναι η εταιρεία Όλες οι πιστώσεις έγιναν με μετρητά, με καταθέτη τον προσφεύγοντα, εκτός από τη 2^η που έγινε με μεταφορά από κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντα με την πρώην σύζυγό του. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι όλες οι καταθέσεις γινόνταν την ίδια ημέρα σε διαφορετικά καταστήματα της εθνικής τράπεζας γειτονικών περιοχών της Θεσσαλονίκης, ενώ σε μικρό χρονικό διάστημα από την κάθε κατάθεση, γινόνταν ανάληψη από τον δικαιούχο του λογαριασμού ως εξής:

		ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΩΔ. ΚΑΤ/ΤΟΣ	Δ/ΝΣΗ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΩΡΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑΛΗΨΗΣ
26/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	...	895	...	8:12	12.000,00 €	
	ΑΝΑΛΗΨΗ	...	234	...			12.000,00 €
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	...	256	...	8:41	12.000,00 €	

	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	233	...			12.000,00 €
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	...	233	...	13:45	12.000,00 €	
	ΑΝΑΛΗΨΗ	...	863	...			12.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ					36.000,00 €	36.000,00 €

27/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	...	895	...	8:11	12.000,00 €	
	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	256	...			12.000,00 €
	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	...	218	...	8:33	11.400,00 €	
	ΑΝΑΛΗΨΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	863	...			11.400,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ					23.400,00 €	23.400,00 €

- Κατόπιν άρσης του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του έγινε μία μόνο ανάληψη στις 22/11/2013 ποσού 9.000,00€.
- Η μη ανάληψη χρημάτων από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, καθώς και ο τρόπος που έγιναν οι εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων, με διαδοχικές καταθέσεις που ακολουθούνται από αναλήψεις σε σύντομο χρονικό διάστημα, εντός της ίδιας ημέρας και σε γειτονικά τραπεζικά καταστήματα, δεν συνάδουν με τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές και αποτελούν ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας των εν λόγω τιμολογίων.
- Κατόπιν αλληλογραφίας του ΣΔΟΕ Μακεδονίας με την Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε., η τελευταία, με το υπ' αριθμ. .../17-10-2019 (αρ.πρωτ. εισερχ.../21-09-2019) έγγραφό της, ενημέρωσε το ΣΔΟΕ ότι εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../8-8-2015 βεβαίωση ολοκλήρωσης της επένδυσης, μετά από πιστοποίηση της υλοποίησης της επένδυσης, ύψους 79.969,00€ και στις 1-12-2014 καταβλήθηκε η επιχορήγηση ποσού 47.981,40€ στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στην τράπεζα Πειραιώς. Ωστόσο, κατόπιν οδηγίας από την ΕΔΕΛ, η απόφαση αποδοχής και ένταξης στη δράση ανακλήθηκε με το υπ' αριθμ. ...ΓΓΔΕ ΕΣΠΑ/22-3-2017 έγγραφο και αναμένονται οδηγίες για την ανάκτηση της επιχορήγησης.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.1 περ. ε' του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ότι: «*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 «Φορολογική Διοίκηση».*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ.2 του Ν. 4174/26-7-2013 ορίζεται ότι: «α)..., β)..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων 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»

Η ως άνω διάταξη της παρ.2 του άρ.55 του ΚΦΔ ισχύει από τη δημοσίευση του ως άνω νόμου, ήτοι 26-7-2013 (άρ. 72 παρ.30 του Ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2015 «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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γγ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δδ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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.

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 άρ.55 του Ν.4174/2013»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα τιμολόγια καταχωρήθηκαν ως πάγια στις καταστάσεις του μητρώου παγίων της επιχείρησης, οι οποίες δεν είναι ενσωματωμένες στο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο με την υποβληθείσα υπ' αριθμ. .../8-7-2014, δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 διαπιστώθηκε ότι η αξία των εν λόγω τιμολογίων δεν έχει εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης, ενώ στο έντυπο Ε3 έχουν καταχωρηθεί στον Κωδ. 812 «αγορές παγίων χρήσης», ενώ δεν έχουν εκπεστεί αποσβέσεις κατά την επίδικη χρήση.

Επειδή, το φορολογικό όργανο κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων ενεργεί με δέσμια αρμοδιότητα, δηλαδή εξετάζει αν συντρέχουν από το νόμο οι νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του κανόνα και είναι υποχρεωμένο να εκδώσει ατομική πράξη που θα διέπει την ατομική ρύθμιση που προκαθορίζει ο κανόνας αυτός, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 – Κώδικας Φ.Π.Α. ορίζεται: Άρθρο 2 παρ.1 «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) ..., β) ..., γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13».

Άρθρο 11, παρ.1: «Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.

Άρθρο 12 παρ.1. «Η Παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας»

Άρθρο 19 παρ.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 οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Άρθρο 32 παρ.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' της 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)

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 {...}»

Άρθρο 35 - 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, σύμφωνα με την Πολ. 1156/1997 «Το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου, στο φόρο λήπτη, είναι βασικό στοιχείο όσον αφορά τον τρόπο καταβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ. Έτσι, εάν πρόκειται για υποκείμενο - λήπτη ο οποίος έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ο φόρος για τις λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας είναι η χώρα μας, καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο με την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1, 29 παρ. 4β και 31 παρ. 1 περιπτ. α' του ν. 1642/86 και εκπίπτει με την ίδια δήλωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 παραγρ. 1 και 25 παρ. 1δ' του ίδιου νόμου (χρεοπίστωση του φόρου).

Επειδή, Ο φόρος της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών εκπίπτει όταν παρέχεται από το νόμο ολικό δικαίωμα έκπτωσης. Σε αντίθετη περίπτωση θα γίνεται αποκλεισμός του δικαιώματος έκπτωσης ή θα γίνεται επιμερισμός του φόρου που εκπίπτει σε περίπτωση επιμερισμού φόρου κοινών εισροών. Εξυπακούεται βέβαια ότι δεν χρεώνεται ο λογαριασμός ΦΠΑ με το φόρο αυτό όταν δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή κατά το μέρος που δεν παρέχεται τέτοιο δικαίωμα.

Στις περιπτώσεις αυτές ο φόρος θα καταβάλλεται με την υποβολή της σχετικής δήλωσης. (Σχετική και η εγκ.1031796/219/23-5-1998).

Επειδή, είναι καταρχάς αληθές ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα για έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης Οδηγίας (ΦΠΑ) (αριθ. 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 145/1977) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται, το δε δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. αντί πολλών τις αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 και C-147/98, GABALFRISA κ.λπ. κατά Agensia Estatal de la Administration Tributaria (AEAT), σκέψεις 43 και 44, όπου και η σχετική νομολογία του ΔΕΚ). όμως γίνεται συγχρόνως δεκτό, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εκτείνεται στο φόρο αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. κρίση της σημαντικής αποφάσεως του ΔΕΚ της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius Holding BV κατά Staatssecretaris van Financien, C-342/87), περαιτέρω δε ότι **σε περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή κατάχρηση, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε η έκπτωση, εφόσον οι εκπτώσεις έγιναν βάσει ψευδών δηλώσεων και στοιχείων** (ό.π. C-110/98 και C-147/98, σκέψη 46).

Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων.

Μέσα στα πλαίσια της τελευταίας ως άνω νομολογίας του ΔΕΚ και του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας κινείται και η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β του ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., **θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ** ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε 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 ΚΒΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της πλαστότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση συμπεριέλαβε τα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στην υπ' αριθμ. .../30-1-2014 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου 2013 και στην υπ' αριθμ. .../25-4-2014 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2013, τόσο στις φορολογητέες εκροές, όσο και στις φορολογητέες εισροές. Επίσης, υπέβαλε τον υπ' αριθμ..../19-12-2003 Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 με αξία ενδοκοινοτικών λήψεων παροχής υπηρεσιών 79.969,00€.

Από τα προεκτιθέμενα προκύπτει ότι το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών δεν μπορεί να ασκηθεί εφόσον το τιμολόγιο δεν είναι νόμιμο. Κατά συνέπεια, ορθώς ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

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

Επειδή, με το άρθρο 79 παρ.1 του Ν. 4472/2017 ορίστηκε 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».

Επειδή, με την Πολ. 1167/2001 έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 26/2001 του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία, στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων που η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, αλλά δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, στο λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Δηλαδή, στην περίπτωση λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων, από τα οποία δεν μπορεί να αποδειχθεί το μέρος της εικονικής αξίας, το προαναφερόμενο πρόστιμο ΦΠΑ δεν μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%), όπως αντιστοίχως ορίζεται, στην ανάλογη περίπτωση, για τα πρόστιμα του ΚΒΣ από τις διατάξεις της παραγράφου 10β, του άρθρου 5, του ν. 2523/97.

Σύμφωνα δε με το σκεπτικό της γνωμοδότησης ένα εικονικό ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο με βάση το οποίο ο υποκείμενος σε ΦΠΑ διενήργησε έκπτωση ή έλαβε επιστροφή φόρου ως λήπτης

αυτού, μπορεί να είναι ή καθ' ολοκληρία εικονικό ή νοθευμένο ή μερικώς εικονικό ή νοθευμένο, υπό την έννοια ότι, στην τελευταία αυτή περίπτωση, είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας του φορολογικού στοιχείου που κρίνεται κατά το μέρος μόνον εικονική ή νοθευμένη. **Όταν δεν είναι δυνατός στα πλαίσια του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου, ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής ή νοθευμένης αξίας από τον φορολογούμενο που φέρει το βάρος της αποδείξεως, (ΣτΕ 3427/97) ευνόητο τυγχάνει ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο δεν μπορεί να θεωρηθεί,** προκειμένης εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων, **ως καθ' ολοκληρία ή μερικώς εικονικό ή νοθευμένο κατά την προεκτεθείσα έννοια.**

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2019 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. & Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. .../28-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. .../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013

Ποσό προστίμου 79.969,00 * 10%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	7.996,90 €	7.996,90 €

2) Επί της υπ' αρ. .../27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---------------------	----------------	-----------------

	18.392,87 €	18.392,87 €
Πρόσθετος φόρος	18.863,73 €	18.863,73 €
Συνολικό ποσό	37.256,60 €	37.256,60 €

3) Επί της υπ' αρ. .../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου 18.392,87 χ 50%	9.196,43 €	9.196,43 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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