



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 23/06/2025

Αριθμ. Αποφ.:1164



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**, κατοίκου Μαγνησίας, κατά :

α) της με αριθμό/20-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011) και

β) της με αρ. /20-12-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτές έγγραφα.

5. Την με αριθ. 1947/09-09-2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτη η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή.

6. Την με αριθμ. Α. /06-02-2025 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Βόλου, η οποία εκδόθηκε, στα πλαίσια άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά της με αριθ. 1947/09-09-2019 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **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 την υπ' αρ. /**20-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 437,96€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 235,62€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 36,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **709,58€**.

Με την υπ' αριθμ. /**20-12-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρ. 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **8.000,00€** λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της εταιρείας «..... (..) LTD- ΑΦΜ /ΦΠΑ, καθαρής αξίας 20.000,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 20-12-2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Βόλου σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. ... /06-10-2017 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου /03-10-2017 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο, τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες «..... (..) LTD, LTD & LTD, με καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο, εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, με σκοπό την 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. Από τους διενεργηθέντες ελέγχους, τόσο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όσο και της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση, της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, ένα τουλάχιστον εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης της βρετανικής οντότητας (UK) LTD με στοιχεία /20-10-2011, συνολικής καθαρής αξίας 20.000 ευρώ, το οποίο αφορούσε στη διαδικτυακή προβολή της τουριστικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με μηχανισμό ηλεκτρονικών κρατήσεων για την προώθηση των υπηρεσιών του στο διαδίκτυο.

Κατά των πράξεων αυτών, ο προσφεύγων υπέβαλε, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την με αριθ. πρωτ. /19-04-2019 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

α) Παραβιάστηκε η αρχή της νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου και της εκδοθείσας έκθεσης ελέγχου και επί τη βάσει αυτής, πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

β) Δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα του ένδικου τιμολογίου ως προς την συναλλαγή, ενώ, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η περιγραφόμενη σε αυτό συναλλαγή πραγματοποιήθηκε και άρα είναι υπαρκτή.

γ) Ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως εκ τούτου, τυχόν εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν τον επηρεάζει και

δ) Σε κάθε περίπτωση, η πράξη επιβολής προστίμου έχει εκδοθεί κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, καθόσον το επίμαχο πρόστιμο επιβλήθηκε σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015, οι οποίες ήταν μεν επεικέστερες των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. αα' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, πλην όμως επαχθέστερες των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' του ν. 4337/2015, κατά τις οποίες ουδέν πρόστιμο επιβαλλόταν από 01-12- 2015 και εφεξής για τις ίδιες ακριβώς παραβάσεις.

Ως προς το παραδεκτό (εμπρόθεσμο) της ενδικοφανούς προσφυγής του, προέβαλε ότι οι καταλογιστικές πράξεις, ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν, έλαβε δε γνώση αυτών όταν του επιδόθηκε η από 15-2-2019 και με αρ. πρωτ. μηνυτήρια αναφορά της ΔΟΥ Βόλου/Τμήμα Ελέγχου - Α2, από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Βόλου.

Η ενδικοφανής αυτή προσφυγή απορρίφθηκε με την 1947/9-9- 2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ως εκπροθέσμως ασκηθείσα, καθόσον, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προέκυψε ότι εστάλησαν στον προσφεύγοντα, στις 20-12-2018, με την αριθμ. RE GR, συστημένη επιστολή, οι από 20-12-2018 προσβαλλόμενες πράξεις με τις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου, τα οποία ωστόσο, επεστράφησαν στη ΔΟΥ με την υποσημείωση του ταχυδρομείου “ως αζήτητο”. Συνεπώς κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, οι πράξεις έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, ήτοι, στις 05/01/2019.

Ακολούθως ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθ. καταχώρισης και ημερομηνία κατάθεσης/29-10-2019, προσφυγή, με την οποία ζήτησε να ακυρωθεί η 1947/9-9-2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., προβάλλοντας μεταξύ άλλων, ότι η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή του έχει ασκηθεί εμπροθέσμως. Το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων με την ενδικοφανή του προσφυγή, αμφισβήτησε την πραγματική παραλαβή της με αριθμό RE..... GR συστημένης αποστολής, ισχυριζόμενος ότι οι ένδικες/20-12-2018 και/20-12-2018 καταλογιστικές πράξεις, ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν, ο ίδιος δε, έλαβε γνώση αυτών, όταν του επιδόθηκε η από 15-2-2019 και με αρ. πρωτ. μηνυτήρια αναφορά της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης - ΔΟΥ Βόλου/Τμήμα Ελέγχου - Α2 από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Βόλου, χωρίς, όμως, να προσδιορίζεται ο ακριβής χρόνος επίδοσης αυτής, έκρινε ότι το τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης του άρθρου 5 ΚΦΔ δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω, η δε Φορολογική Διοίκηση όφειλε να αποδείξει, με κάθε πρόσφορο τρόπο, την πραγματική παραλαβή των ένδικων καταλογιστικών πράξεων από τον προσφεύγοντα, ή την πλήρη γνώση του περιεχομένου τους από αυτόν. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου δεν αποδεικνύεται ότι η ως άνω συστημένη επιστολή επιδόθηκε πράγματι στον προσφεύγοντα. Απεναντίας, όπως προκύπτει από το/14-2-2019 έγγραφο των ΕΛΤΑ, η ως άνω συστημένη επιστολή ουδέποτε επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, αλλά επεστράφη ως “αζήτητη” στη φορολογική διοίκηση στις 8-2-2019, ο δε ισχυρισμός της διοίκησης ότι ο φάκελος επέστρεψε ανοιγμένος/παραβιασμένος, δεν επιβεβαιώνεται από το ως άνω έγγραφο των ΕΛΤΑ, στο οποίο ρητώς αναφέρεται ότι “δεν εντοπίστηκε παραβίαση του φακέλου κατά την επιστροφή του και την επίδοση στον υπάλληλο σας (της φορολογικής διοίκησης), ο οποίος παρέλαβε την αλληλογραφία κανονικά και χωρίς επιφύλαξη”. Εξάλλου, η φορολογική διοίκηση δεν απέδειξε, ούτε ότι ο προσφεύγων έλαβε πλήρη γνώση των ένδικων καταλογιστικών πράξεων σε χρόνο που καθιστούσε εκπρόθεσμη την ενδικοφανή προσφυγή του, δεδομένου ότι μόνο από το γεγονός ότι ο προσφεύγων κατέθεσε την ένδικη ενδικοφανή προσφυγή του την ίδια ημέρα κατά την οποία ζήτησε αντίγραφα των ένδικων καταλογιστικών πράξεων, δεν προκύπτει η ακριβής ημερομηνία κατά την οποία ο ίδιος έλαβε γνώση των πράξεων αυτών, ώστε να διαπιστωθεί με βεβαιότητα από το Δικαστήριο ότι παρήλθε

άπρακτος η προθεσμία άσκησης της ένδικης διοικητικής προσφυγής, ούτε, άλλωστε, προκύπτει ο χρόνος επίδοσης στον προσφεύγοντα της από 15-2-2019 και με αρ. πρωτ. μηνυτήριας αναφοράς , κατά τον οποίο, σύμφωνα με τα προβαλλόμενα από τον ίδιο, έλαβε γνώση των πράξεων αυτών. Κατόπιν των ανωτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αριθ. πρωτ...../19-4-2019 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα έχει ασκηθεί εμπροθέσμως, η δε προσβαλλόμενη απόφαση, που εσφαλμένως έκρινε αντίθετα, πρέπει να ακυρωθεί ως μη νόμιμη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη ΔΕΔ προς περαιτέρω εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό :

Επειδή, ο προϊσχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), όριζε στο **άρθρο 72** (Μεταβατικές διατάξεις -πρώην άρθρο 66), ότι : « **1.Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.....**», στο **άρθρο 23**, ότι : **1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....», στο **άρθρο 28** ότι : «**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 εμπεριστατωμένα 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.**». Επίσης, ο ίδιος ως άνω Κώδικας όριζε στο **άρθρο 34**, ότι : « **Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου «που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου,» υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα» . [...]. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν****

υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση ακολουθήθηκε η διαδικασία φορολογικού ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα, κατ' επιταγή των άρθρων 23 και 28 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../06-10-2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου. Στις 19/10/2017 εστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. γνωστοποίηση έκδοσης εντολής και αίτημα παροχής πληροφοριών, καθώς και η ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του μητρώου. Στις 14/11/2017 προσκομίσθηκαν στη φορολογική αρχή, σε ακριβή αντίγραφα, τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία του προσφεύγοντα, από τον υπεύθυνο λογιστή του με ΑΦΜ και συντάχθηκε σχετική απόδειξη παραλαβής. Ακολούθως, στις 29-11-2018 επιδόθηκαν στον εξουσιοδοτημένο από τον προσφεύγοντα λογιστή, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και ειδικότερα το με αριθ. .../27-11-2018 σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου και προστίμου (...../27-11-2018,/27-11-2018), προκειμένου να διατυπωθούν απόψεις σχετικά με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου εντός είκοσι (20) ημερών, στα οποία ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε. Μετά την εκπνοή της προθεσμίας των 20 ημερών και συγκεκριμένα στις 20-12-2018, εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου, με βάση τις εκθέσεις ελέγχου, τις οποίες συνέταξε η Φορολογική Διοίκηση. Οι εκθέσεις ελέγχου, περιλαμβάνουν εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Τέλος στις 20-12-2018, με το υπ' αριθμ. πρωτόκολλο και τη με αριθμό RE GR συστημένη επιστολή, εστάλησαν στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του μητρώου, τα παρακάτω έγγραφα: α) η από 20-12-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του Ν.4337/2015, β) η υπ' αριθ./20-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§§3 & 5 του Ν.4337/2015, γ) η από 20-12-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και δ) η υπ' αριθ./20-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή τους (προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί/οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου και προστίμου), έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση και η νόμιμη κοινοποίηση των πράξεων, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου και της εκδοθείσας εκθέσεως ελέγχου και επί τη βάσει αυτής, πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό περί έλλειψης νομίμου αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και ύπαρξης καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη :

Επειδή, ο προϊσχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), όριζε στο άρθρο 28 ότι : «2..... 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.», στο **άρθρο 64**, 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.*» και στο **άρθρο 62**, ότι : «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.*» Ακολούθως, ο ίδιος ως άνω Κώδικας, όριζε στο **άρθρο 65**, 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)*».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/1997**, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση διαχειριστική χρήση (2011), οριζόταν 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 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 με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, οριζόταν ότι: «5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη 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 νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 7§§3, 5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων, οριζόταν 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: 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. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) 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. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200€, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. 4) ..., 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Σε εκτέλεση της/6-10-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο οποίος, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, δραστηριοποιήθηκε στον τομέα της παροχής υπηρεσιών εκμίσθωσης μικρής διάρκειας δωματίων, στη Ν. Μαγνησίας, τηρούσε δε για την παρακολούθηση των δραστηριοτήτων του, βιβλία και στοιχεία της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το/3-10-2017 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, σχετικά με τις υπ' αριθμ ΑΒΜ/11.6.2013 και ΑΒΜ/29.7.2013 παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, με τις οποίες δόθηκε παραγγελία για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τη διαπίστωση της τέλεσης αδικημάτων, κατόπιν της/30.5.2013 αναφοράς της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «..... Α.Ε.». Ειδικότερα, στο ως άνω δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ αναφέρεται

ότι, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις παραπάνω παραγγελίες, πιθανολογείτο η διάπραξη απάτης από συγκεκριμένα πρόσωπα, μέσω της υποβολής πανομοιότυπων μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων, χρηματοδοτούμενων από το Ε.Σ.Π.Α. 2007-2013, για την ψηφιακή σύγκλιση (digi-lodge, digi-retail, digi-content). Συνακόλουθο της απάτης αυτής, ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να εξαπατηθεί ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.), δια της εκταμίευσης των σχετικών επιχορηγήσεων. Στις ανωτέρω παραγγελίες γινόταν ευθεία αναφορά σε τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο [..... (UK) LTD, LTD & LTD], οι οποίες είχαν υποβάλει προς την Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. ένα 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. Επιπλέον, οι 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 κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων από τις ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζονταν ως καταθέτες, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, τα ίδια πάντα πρόσωπα που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά για τα οποία πιθανολογείτο ότι αποτελούσαν μέλη του ίδιου κυκλώματος εξαπάτησης των αρχών για την εκταμίευση τελικά των σχετικών κονδυλίων. Στο πλαίσιο του ειδικότερου ελέγχου που ακολούθησε από το Σ.Δ.Ο.Ε. διαπιστώθηκε ότι οι τρεις προαναφερόμενες βρετανικές οντότητες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (.. .., London,TR), αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011 [..... (UK) LTD] και το 2012 (..... LTD & LTD). Εξάλλου, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές εταιρίες είχαν ήδη διαλυθεί από τις αρμόδιες βρετανικές αρχές, μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό εμπορικό μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισης τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την αντίστοιχη εμπορική νομοθεσία.

Συγκεκριμένα : α) από τους ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. σε πελάτες - λήπτες των σχετικών τιμολογίων, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της E.E. - ΑΦΜ, στην οδό, στο Μαρούσι και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν στα ελεγκτικά όργανα από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.), δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν στα ελεγκτικά όργανα από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο των 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 χορηγήθηκαν στα ελεγκτικά όργανα από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) τα υπομνήματα που κατέθεσαν στις ελεγκτικές αρχές οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της/2.11.2016 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, προέκυψε ότι: 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011-2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα κατασκευής και λειτουργίας ιστοτόπων, τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς, είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. στο πλαίσιο της υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. για λογαριασμό των πελατών τους. 2) Για τον λόγο αυτόν κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω

εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα, όπου ως καταθέτες, στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων, εμφανίζονται είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε 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 την επωνυμία «..... LTD», η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη στις 30.12.2014 από τις βρετανικές αρχές για τον ίδιο λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο). 3) Σε 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 επιστράφηκαν σχεδόν άμεσα στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «..... LTD», δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε., επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο τη μέθοδο. 4) Όπως προέκυψε από τους ειδικότερους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε., συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της (UK) LTD και των πελατών-υποψηφίων, 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 του Σ.Δ.Ο.Ε., αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%. Σε συνέχεια δε του ελέγχου, διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, ένα τουλάχιστον μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, έκδοσης της βρετανικής οντότητας (UK) LTD με στοιχεία/20-10-2011, συνολικής καθαρής αξίας 20.000 ευρώ, το οποίο αφορούσε στη διαδικτυακή προβολή της τουριστικής επιχείρησης του ελεγχόμενου - πελάτη με μηχανισμό ηλεκτρονικών κρατήσεων για την προώθηση των υπηρεσιών του στο διαδίκτυο. Σύμφωνα δε με τη σχετικώς συναφθείσα από 17-10-2011 σύμβαση ανάπτυξης, βελτίωσης και καταχώρησης-διατήρησης ιστοσελίδας μεταξύ του προσφεύγοντα και της ως άνω βρετανικής εταιρείας, ως χρόνος παράδοσης του έργου ορίστηκε η 17-11-2011, ενώ η αμοιβή θα καταβαλλόταν με τραπεζική κατάθεση στο λογαριασμό της εταιρείας με την ολοκλήρωση του έργου. Παρόλα αυτά, σε ημερομηνίες προγενέστερης της υπογραφής της σύμβασης και δη στις 1-9-2011 εκδόθηκε το/2011 προτιμολόγιο (PROFORMA INVOICE) και στις 2-9-2011 έγινε η εξόφληση του ως άνω ποσού των 20.000 ευρώ, με κατάθεση των χρημάτων αυτών σε λογαριασμό της ως άνω εταιρείας στη Τράπεζα από φυσικό πρόσωπο, τα στοιχεία του οποίου δεν προέκυψαν. Στη δε αιτιολογία της από 2-9-2011 απόδειξης είσπραξης αναφέρεται “εξόφληση του INVOICE (τιμολόγιο),”, το οποίο, όμως, εκδόθηκε μεταγενεστέρως και συγκεκριμένα, στις 20-10-2011 (48 ημέρες αργότερα), γεγονός, που, κατά την κρίση των ελεγκτών, αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι όλα ήταν προσχεδιασμένα. Επιπροσθέτως, ενώ στο φάκελο προς ολοκλήρωση, που είχε υποβληθεί στην Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. για λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης, αναφερόταν ότι η παροχή υπηρεσιών για τη δημιουργία, προώθηση, τον εμπλουτισμό και την ανάπτυξη ηλεκτρονικού καταστήματος αφορούσε ιστότοπο με όνομα χώρου “http://.....info” και παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων με το από 11-10-2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων (κατόπιν σχετικής πρόσκλησης της Υπηρεσίας), δήλωσε ότι η ως άνω διεύθυνση ήταν ακόμα ενεργή και διαφημίζεται σε διάφορες ιστοσελίδες, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε τέτοιος χώρος, ενώ, δεν επιδείχθηκε στα ελεγκτικά όργανα οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η υλοποίηση της εν λόγω επένδυσης στο παρελθόν. Εξάλλου, με το με αρ. πρωτ./18-10-2018 της Διεύθυνσης Δράσεων Κρατικών Ενισχύσεων της “Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε.”, γνωστοποιήθηκε στην φορολογική αρχή ότι το επενδυτικό σχέδιο της (UK) LTD που αφορά στον προσφεύγοντα απεντάχθηκε από το πρόγραμμα digi-lodge δυνάμει

της υπ' αριθμ. /9-9-2015 σχετικής απόφασης και έχουν γίνει ενέργειες προκειμένου να επιστραφεί η δολίως εκταμιευθείσα επιχορήγηση. Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. Βόλου, κατ' επίκληση της διάταξης του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (INVOICE) με αριθμό /20-10-2011, έκδοσης της οντότητας "..... LTD" και αξίας 20.000 ευρώ, ήταν εικονικό ως προς τη συναλλαγή στο σύνολο του, η δε λήψη αυτού είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), καθότι από τον έλεγχο του μητρώου παγίων διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος είχε διενεργήσει αποσβέσεις για το επίμαχο τιμολόγιο, με ποσοστό 10% και 20% για τους τρεις μήνες που είχαν τεθεί τα πάγια σε λειτουργία, η αξία των αποσβέσεων (1.200,00€) έχει συμπεριληφθεί στα έξοδά του με επακόλουθο τη μείωση των καθαρών του κερδών. Βάσει των ανωτέρω, συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βόλου, αρχικά το /27-11-2018 σημείωμα διαπιστώσεων, που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 29-11-2018, επί του οποίου ο τελευταίος, δεν υπέβαλε έγγραφες εξηγήσεις, παρότι παρήλθε η προθεσμία, που του είχε ταχθεί προς παροχή αυτών και μεταγενέστερα η από 20-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 και η από 20-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες επαναλήφθηκαν όλες οι ως άνω διαπιστώσεις.

Επειδή ο προσφεύγων μεταξύ άλλων επικαλείται ότι η Δ.Ο.Υ. Βόλου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις στηριζόμενη αποκλειστικά στις διαπιστώσεις του δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, το οποίο ωστόσο μετέτρεψε το επίμαχο τιμολόγιο (με αριθ. /20-10-2011) εκδόσεως της (UK) LTD, από μερικώς εικονικό χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€, σε πλήρως εικονικό ως προς τη συναλλαγή. Επίσης υποστηρίζει ότι σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου, καθότι οι υπηρεσίες που αγόρασε δια αυτού η ατομική του επιχείρηση, πιστοποιήθηκαν από την εταιρεία «ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ Α.Ε., η οποία είναι αποκλειστικώς το αρμόδιο όργανο αναφορικώς με την πιστοποίηση για τις ψηφιακές υπηρεσίες του δημοσίου. Εξάλλου, τα έργα που υλοποιήθηκαν με τη δράση digi lodge στην Ελλάδα είχαν αξία αντίστοιχη ή και μεγαλύτερη με την αναγραφόμενη επί του ανωτέρω τιμολογίου. Επιπροσθέτως, το λογιστικό τμήμα της ατομικής του επιχείρησεως διενήργησε έλεγχο, προ της καταχωρήσεως του επίμαχου τιμολογίου, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία είχε νόμιμη έδρα στη Μεγάλη Βρετανία και ότι έφερε έγκυρο ΑΦΜ, όπως προέκυψε από αντίστοιχο έλεγχο στο σύστημα VIES. Το ληφθέν τιμολόγιο καταχωρήθηκε στα βιβλία της επιχείρησεως, περαιτέρω δε κατατέθηκε εκ μέρους του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. νομίμως συνταχθέν συμφωνητικό για την εκτέλεση του εν λόγω επιδοτούμενου στο πλαίσιο των δράσεων του ΕΣΠΑ έργου. Επιπλέον, το εν λόγω τιμολόγιο εξοφλήθηκε εκ μέρους της επιχείρησεώς του με την καταβολή του συνόλου του αναγραφόμενου σε αυτό ποσού στη Επιπροσθέτως, το πρόστιμο έπρεπε να του επιβληθεί βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων σε ποσοστό 10% επί της αξίας του φορολογικού στοιχείου και όχι σε ποσοστό 40% επί της αξίας αυτού.»

Οι ανωτέρω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους: Όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση. Το πόρισμα ΣΔΟΕ Αττικής αναφέρει πως ο ελεγχόμενος έλαβε ένα (1) **τουλάχιστον** μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας (UK) LTD-ΑΦΜ/ΦΠΑ με στοιχεία /20-10-2011 και συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ωστόσο δίνεται η ευχέρεια στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Βόλου), κατόπιν ελέγχου στην επιχείρηση του, να κρίνει εάν το ως άνω τιμολόγιο είναι πλήρως ή μερικώς εικονικό.

Εξάλλου αξίζει να σημειωθεί ότι η φορολογική αρχή δε στηρίχθηκε μόνο στο πόρισμα του ΣΔΟΕ, αλλά έλαβε υπόψη της το συνολικό αποδεικτικό υλικό και συγκεκριμένα : α) τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ίδια η Υπηρεσία, β) την έρευνα και τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή δ/ση Αττικής Αιγαίου σε πελάτες λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, γ) τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας E.E. – Α.Φ.Μ. στην οδό Μαρούσι και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, δ) τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.), ε) τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, στ) τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, ζ) τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, η) τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις Ελληνικές Τράπεζες, θ) τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και ι) τα υπομνήματα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία του ανωτέρω Σ.Δ.Ο.Ε. οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθμ./02-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, καθώς και οι καταθέτες χρημάτων στους λογαριασμούς της βρετανικής οντότητας (όπως ο Πανταζής Χαράλαμπος).

Επιπλέον από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Βόλου, τα έγγραφα του ΣΔΟΕ, τα έγγραφα της Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε. και τις λοιπές διασταυρώσεις, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

i) Παρότι μεταξύ της βρετανικής εταιρείας (UK) LTD που εκπροσωπήθηκε από τον του ΑΦΜ και του προσφεύγοντα, υπογράφηκε την 17/10/2011, σύμβαση ανάπτυξης, βελτίωσης και καταχώρησης-διατήρησης ιστοσελίδας με την οποία συμφωνήθηκε ότι χρόνος παράδοσης του έργου ορίστηκε ο ένας (1) μήνας από την υπογραφή της σύμβασης, όπου θα τεθεί και σε πλήρη λειτουργία και η αμοιβή θα καταβληθεί με τραπεζική κατάθεση στο λογαριασμό της εταιρείας με την ολοκλήρωση του έργου, διαπιστώνεται πως η εξόφληση της αμοιβής πραγματοποιήθηκε σε ημερομηνία προγενέστερη και της υπογραφής της σύμβασης ήτοι 02-09-2011. Η πρόωρη εξόφληση διαπιστώνεται σε όλες τις περιπτώσεις των αιτημάτων ολοκλήρωσης.

ii) Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βόλου δεν προέκυψε ούτε ένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι υλοποιήθηκε έστω και υποτυπωδώς το συμφωνηθέν έργο, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει πως υλοποιήθηκε το έργο, παρά το γεγονός ότι ζητήθηκε το αντίγραφο ασφαλείας του εν λόγω προγράμματος. Το μόνο που προσκόμισε ήταν το προτιμολόγιο [...], το τιμολόγιο [...] και το καταθετήριο. με το οποίο εξοφλείται το προτιμολόγιο. Επιπλέον, η Κοινωνία της Πληροφορίας γνωστοποίησε στη φορολογική αρχή, ότι ουδέποτε έγινε επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση του ελεγχόμενου, παρά μόνο διοικητικός έλεγχος (έλεγχος φακέλου με αίτημα ολοκλήρωσης). Τέλος και από το με αριθμό πράξης θεώρησης/12-06-2009 βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας) προκύπτει ότι όλοι οι πελάτες που διέμειναν τη χρήση 2011, 2012 και 2013 προήλθαν από το πρακτορείο Α.Ε. και όχι από μεμονωμένες κρατήσεις, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία ηλεκτρονική κράτηση μέσω του διαδικτυακού τόπου προβολής της τουριστικής μονάδας του ελεγχόμενου <http://.....info>. Υπογραμμίζεται το γεγονός ότι από ελέγχους που διενήργησε η φορολογική αρχή στο διαδίκτυο σε διαφορετικά χρονικά διαστήματα από το Δεκέμβριο του 2017 έως και σήμερα, διαπιστώθηκε ότι ο ιστότοπος για τον οποίο έχει υποβληθεί το αίτημα ολοκλήρωσης. όχι μόνο δεν λειτουργούσε, αλλά ήταν και διαθέσιμος προς αγορά, παρά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ότι η ηλεκτρονική διεύθυνση εξακολουθεί να είναι ενεργή μέχρι και σήμερα.

iii) Από την απόδειξη είσπραξης Ν. φαίνεται ότι ο προσφεύγων κατέβαλε στην (UK) LTD το ποσό των 20.000,00 € με την αιτιολογία INVOICE Από την ως άνω απόδειξη δεν

προκύπτει το πρόσωπο που φέρεται να εισέπραξε το σχετικό ποσό για λογαριασμό της βρετανικής επιχείρησης, καθόσον η απόδειξη φέρει μια απλή μονογραφή χωρίς άλλο στοιχείο ταυτοποίησης. Επίσης, δεν υπάρχει η υπογραφή του προσφεύγοντα, ο οποίος φέρεται να πλήρωσε τα αντίστοιχα χρήματα. Στην αιτιολογία της απόδειξης είσπραξης με έκδοση 02-09-2011 αναφέρεται η εξόφληση του INVOICE το οποίο εκδόθηκε στις 20-10-2011 σαράντα οκτώ (48) ημέρες αργότερα. Το στοιχείο αυτό ήταν κατά τη κρίση της φορολογικής αρχής μια ισχυρή απόδειξη ότι όλα ήταν προσχεδιασμένα, καθώς είναι αδύνατο να γνωρίζει κάποιος εκ των προτέρων στις 02-09-2011, το νούμερο που θα είχε το τιμολόγιο που θα εκδοθεί μεταγενέστερα και μάλιστα σαράντα οκτώ (48) ημέρες αργότερα.

iv) Απο τα extrait της τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης 02-09-2011 προέκυψε πως καταθέτης των συναλλαγών είναι το ίδιο πρόσωπο, καθώς φέρουν όλα την ίδια υπογραφή και το ίδιο κινητό τηλέφωνο και από τα extrait με ημερομηνία έκδοσης 5-10-2011 και 10-11-2011, προκύπτει ότι ο καταθέτης αυτός, είναι ο ΑΦΜ, πρόσωπο το οποίο και το ΣΔΟΕ στα έγγραφά του, κατονομάζει ως καταθέτη των υποτιθέμενων πληρωμών αλλά και ο έλεγχος με την διαδικτυακή ερευνά του και την τηλεφωνική επικοινωνία που είχε με τον ίδιο, παραδέχτηκε ότι είναι κάτοχος του εν λόγω αριθμού. Ο είχε κληθεί στις 7-6-2017 να δώσει έγγραφες εξηγήσεις στο Σ.Δ.Ο.Ε. και με το υπ' αριθ. υπόμνημά του έκανε γνωστή την επαγγελματική και προσωπική σχέση που είχε με τον και παραδέχτηκε ότι «αποκλειστικά και μόνον χάριν διευκόλυνσης, κατόπιν υπόδειξης του κ., προέβη σε μερικές καταβολές στην Τράπεζα σε τραπεζικό κατάστημα του Κολωνακίου, επί της οδού Ηροδότου, για πελάτες του»

v) Επιπλέον και από το άνοιγμα λογαριασμών του προσφεύγοντα δεν προέκυψε να πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις χρημάτων συνολικής αξίας 20.000€ σε κοντινές ημερομηνίες με την εξόφληση του προτιμολογίου και γενικότερα δεν βρέθηκε τεκμηριωμένο υλικό μέσω του οποίου να καθίσταται δυνατή η επιβεβαίωση ότι η καταβολή της δαπάνης πραγματοποιήθηκε με χρηματικά διαθέσιμα του προσφεύγοντα.

vi) Από την βεβαίωση της (UK) LTD για παροχή υπηρεσιών προβολής και διαφήμισης στους ιστοχώρους www.....gr, www.....gr και www.....gr , η οποία εκδόθηκε 20-10-2011, διαπιστώνεται πως οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από 01/08/2011 μέχρι 15/10/2011 ημερομηνία προγενέστερη, όχι μόνο της σύναψης της σύμβασης μεταξύ του ελεγχόμενου και της (UK) LTD με εκπρόσωπο τον, αλλά και της έκδοσης του PROFORMA INVOICE (προτιμολόγιο) [.....] 01/09-2011. Επίσης από το τυχαίο δείγμα των 10 ελληνικών επιχειρήσεων που αναφέρονται ανωτέρω διαπιστώνεται πως η (UK) LTD εξέδωσε ίδιες βεβαιώσεις για παροχή υπηρεσιών προβολής και διαφήμισης στους ίδιους ιστοχώρους και την ίδια περίοδο από 01/08/2011 μέχρι 15/10/2011, ημερομηνία προγενέστερη, όχι μόνο της σύναψης της σύμβασης, αλλά και της έκδοσης των προτιμολογίων. Οι βεβαιώσεις αυτές είναι ένα επιπλέον στοιχείο που αποδεικνύει πως οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω.

vii) Αξίζει να σημειωθεί το γεγονός ότι όλες οι επιχειρήσεις με έδρα από όλη την Ελλάδα π.χ. Πάτμο, Λέρο, Κρήτη, Χαλκιδική κτλ υποτίθεται ότι διαφημίστηκαν κατά το παρελθόν σε δύο ιστοχώρους της Λάρισας (www.....gr, www.....gr) και σε ένα ιστοχώρο (www.yourmail.gr) παροχής υπηρεσιών ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει να ανανεωθεί από το 2005. Τέλος, από τα ευρήματα του ελέγχου προέκυψε ότι η εταιρεία LLC, με έδρα ... Center,, United States of America, σχετίζεται και με τους τρεις ως άνω ιστοχώρους.

viii) Και στις οκτώ (8) βεβαιώσεις της (UK) LTD με ημερομηνία έκδοσης 20-10-2012, βεβαιώνεται ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες στον προσφεύγοντα, όπως αυτές περιγράφονται στο Δ. Αποστολής/ Τιμολόγιο με αριθμό παραστατικού Νο/1076, ενώ το τιμολόγιο που αφορά

στον προσφεύγοντα είναι το υπ' αριθ. Νο 2011/1075, γεγονός αυτό δείχνει την προχειρότητα, καθώς και την μαζική έκδοση πανομοιότυπων βεβαιώσεων.

ix) Από το αρχείο excel που έστειλε η τράπεζα με όνομα «....._....._1 GROUP (UK) LTD» διαπιστώθηκε ότι στον λογαριασμό της τράπεζας , ο οποίος ανήκει στον πελάτη (UK) LTD με δικαιούχους τον και , στις 2-9-2011 πραγματοποιήθηκαν πέντε (5) καταθέσεις μετρητών που αφορούσαν σε εξοφλήσεις προτιμολογίων και δύο (2) αναλήψεις μετρητών. Το άθροισμα των καταθέσεων ανέρχεται σε 104.689,35€ και το άθροισμα των αναλήψεων σε 104.689,34€. Από το αρχείο αυτό διαπιστώνεται ότι σε καθημερινή βάση, μετά την ολοκλήρωση των καταθέσεων των μετρητών που αφορούσαν σε εξοφλήσεις προτιμολογίων, ακολουθούσαν μία ή το πολύ δύο αναλήψεις ισόποσες των καταθέσεων. Το γεγονός αυτό επιβεβαιώνει την κυκλική ροή των χρημάτων περίπου ίδιου ποσού ανά λογαριασμό. Επιπλέον, από τα καταθετήρια του προσφεύγοντα και της αδελφής του, με ΑΦΜ , προκύπτει πως η κατάθεση των χρημάτων πραγματοποιήθηκε στις 2-9-2011, στο ίδιο κατάστημα (..... στο Κολωνάκι) και στον ίδιο ταμιά (.....). Η κατάθεση της εξόφλησης του προτιμολογίου 1021-2011 που αφορά στην πραγματοποιήθηκε στις 14:01, ενώ η κατάθεση εξόφλησης του προτιμολογίου που αφορά στον πραγματοποιήθηκε στις 14:06. Από τα ως άνω καταθετήρια διαπιστώνεται πως στην υπογραφή πελάτη υπάρχει η ίδια μονογραφή και το ίδιο κινητό τηλέφωνο, το οποίο όπως αναφέρθηκε παραπάνω ανήκει στον ΑΦΜ Παρόλα αυτά διαπιστώνεται πως το ίδιο πρόσωπο έχει πραγματοποιήσει τις δύο αυτές καταθέσεις. Λόγω ύπαρξης αμφιβολιών για τον καταθέτη των ως άνω χρημάτων, καθώς προέκυψε ότι κατά τη χρήση 2011 ο αριθμός τηλεφώνου δεν ανήκε στην , η φορολογική αρχή ανέτρεξε στον ψηφιακό δίσκο Νο.1 και στους φακέλους με όνομα :ΔΕΥΤΕΡΟ CD_06.02.2014 και lodge_....._2017-05-23, όπου υπάρχουν τα 118 αιτήματα ολοκλήρωσης των ελληνικών επιχειρήσεων που έλαβαν την επιχορήγηση από την Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.. Στη συνέχεια, από τα καταθετήρια αυτά διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν στο ίδιο κατάστημα με τις ανωτέρω καταθέσεις και στον ίδιο ταμιά και ότι αυτές εκτελέστηκαν 14:09 και 14:11 αντίστοιχα. Τα ως άνω καταθετήρια φέρουν την ίδια μονογραφή και τον ίδιο αριθμό τηλεφώνου που φέρουν και τα καταθετήρια του προσφεύγοντα και της αδελφής του, στοιχείο που καταρρίπτει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί κατάθεσης των χρημάτων από την αδελφή του και επιβεβαιώνει όλα όσα αναγράφονται στα έγγραφα του ΣΔΟΕ.

χ) Σύμφωνα με τα στοιχεία που απέστειλε στη φορολογική αρχή, η Κοινωνία της Πληροφορίας, στις 12-09-2012 εκδόθηκε η υπ' αριθ.-1 επιταγή για την εκταμίευση της επιχορήγησης αξίας 12.000,00€ με δικαιούχο τον Ο προσφεύγων, στις 6-7-2012 διορίζει πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό του τον του (ΑΔΤ), στον οποίο δίνει την ειδική εντολή, την πληρεξουσιότητα και το δικαίωμα, όπως για λογαριασμό και κατ' εντολή του, τον εκπροσωπήσει στον αρμόδιο φορέα και να παραλάβει την επιταγή που έχει εκδοθεί εις διαταγή του. Στις 17-9-2012 ο παραλαμβάνει την-1 επιταγή υπογράφοντας την υπ' αριθ. Γ απόδειξη πληρωμής. Από το φάκελο ΕΓΓΡΑΦΟ ΤΡΑΠΕΖΑΣ_....._6_4_2016 του ψηφιακού δίσκου με όνομα ΛΟΙΠΑ ΕΓΓΡΑΦΑ και από το αρχείο με όνομα R1_JD GLOBAL προκύπτει ότι η ως άνω επιταγή, στις 18/9/2012 κατατέθηκε από τον στον λογαριασμό της LTD συμφερόντων Το γεγονός ότι η επιχορήγηση κατατέθηκε σε λογαριασμό συμφερόντων του εκδότη του τιμολογίου και όχι σε λογαριασμό του δικαιούχου, επιβεβαιώνει όσα το ΣΔΟΕ αναφέρει στο έγγραφό του, ήτοι «Σε εκατόν 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 LTD δια οπισθογραφησέως της σχετικής επιταγής έκδοσης της Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε. επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση».

xi) Σύμφωνα με το υπ' αριθ. /18-10-2018 έγγραφο της Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε. το επενδυτικό σχέδιο της LTD που αφορά στον με ΑΦΜ απεντάχθηκε από το πρόγραμμα digi-lodge δυνάμει της υπ' αριθ. 605(9-9-2015) / ΑΔΑ:..... σχετικής απόφασης και έχουν γίνει ενέργειες ώστε να επιστραφεί η δολίως εκταμιευθείσα επιχορήγηση από τον προσφεύγοντα και προς απόδειξη τούτου μας απέστειλαν την υπ' αριθ. /31-03-2017/ΑΔΑ:..... απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Επενδύσεων (ΕΣΠΑ) του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, η οποία αποφάσισε την επιβολή δημοσιονομικής διόρθωσης στην επιχείρηση με την επωνυμία του

Επίσης ως αβάσιμος πρέπει να απορριφθεί ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, ότι το πρόστιμο έπρεπε να του επιβληθεί βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων σε ποσοστό 10% επί της αξίας του φορολογικού στοιχείου και όχι σε ποσοστό 40% επί της αξίας αυτού, καθότι, βάσει της από 20/12/2018 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, προκύπτει ότι η λήψη του επίδικου φορολογικού στοιχείου, αγοράς παγίου, είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011), καθότι από τον έλεγχο του μητρώου παγίων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε διενεργήσει αποσβέσεις για το επίμαχο τιμολόγιο, με ποσοστό 10% και 20% για τους τρεις μήνες που είχαν τεθεί τα πάγια σε λειτουργία, η δε αξία των αποσβέσεων (1.200,00€) έχει συμπεριληφθεί στα έξοδά του με επακόλουθο τη μείωση των καθαρών του κερδών.

Επιπλέον, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, καθώς εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκε η υλοποίηση του προγράμματος από την εκδότρια του επίμαχου τιμολογίου. Και τούτο διότι πέραν του τιμολογίου, του προτιμολογίου, και του καταθετηρίου που ο έλεγχος απέδειξε ότι τα χρήματα ήταν των υποκρυπτόμενων, δεν προσκόμισε στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη του ελεγχόμενου στην εικονική συναλλαγή. Απεναντίας με τα στοιχεία που απέστειλε η Κοινωνία της Πληροφορίας, είναι ενεργή η συμμετοχή του στη λήψη του εικονικού τιμολογίου. Συγκεκριμένα, στις 12-09-2012 εκδόθηκε η υπ' αριθ.-1 επιταγή για την εκταμίευση της επιχορήγησης αξίας 12.000,00€ με δικαιούχο τον , την οποία ωστόσο, παρέλαβε για λογαριασμό και κατ' εντολή του, ο του (ΑΔΤ), κατόπιν ειδικής εντολής και πληρεξουσιότητας να τον εκπροσωπήσει στον αρμόδιο φορέα και να παραλάβει την ως άνω επιταγή. Στις 17-9-2012 ο παραλαμβάνει την-1 επιταγή υπογράφοντας την υπ' αριθ. Γ απόδειξη πληρωμής. Από το φάκελο ΕΓΓΡΑΦΟ ΤΡΑΠΕΖΑΣ 6_4_2016 του ψηφιακού δίσκου με όνομα ΛΟΙΠΑ ΕΓΓΡΑΦΑ και από το αρχείο με όνομα προκύπτει πως η ως άνω επιταγή στις 18/9/2012 κατατέθηκε από τον στον λογαριασμό της LTD συμφερόντων Το γεγονός ότι η επιχορήγηση κατατέθηκε σε λογαριασμό συμφερόντων του εκδότη του τιμολογίου και όχι σε λογαριασμό του δικαιούχου επιβεβαιώνει όσα το ΣΔΟΕ αναφέρει στο έγγραφό του, ήτοι, «Σε εκατόν 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 LTD δια οπισθογραφησεώς της σχετικής επιταγής έκδοσης της Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε. επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση». Επιπλέον, ο έλεγχος απέδειξε ότι τα χρήματα για την εξόφληση του προτιμολογίου του ελεγχόμενου δεν ήταν του προσφεύγοντα και ουδέποτε πραγματοποιήθηκε κατάθεση από την αδελφή του, όπως ο ίδιος ισχυρίστηκε στα πλαίσια της παροχής διευκρινίσεων, αλλά από τον συνεργάτη των υποκρυπτόμενων (η υπογραφή και το κινητό του τηλέφωνο βρίσκονται στο καταθετήριο), αφού προηγουμένως διενεργήθηκαν ανάλογες αναλήψεις. Στην πραγματικότητα δηλαδή

ανακύκλωναν τα ίδια ποσά, καθώς έκαναν αναλήψεις από τον τροφοδότη λογαριασμό, στη συνέχεια τα ξανακατέθεταν με την αιτιολογία της εξόφλησης των εικονικών προτιμολογίων και στη συνέχεια ξανάκαναν ισόποσες αναλήψεις και τα κατέθεταν στον τροφοδότη λογαριασμό. Σημειώνεται πως ο είχε κληθεί στις 7-6-2017 να δώσει έγγραφες εξηγήσεις στο Σ.Δ.Ο.Ε. και με το υπ' αριθ. υπόμνημά του έκανε γνωστή την επαγγελματική και προσωπική σχέση που είχε με τον και παραδέχτηκε πως «αποκλειστικά και μόνον χάριν διευκόλυνσης, κατόπιν υπόδειξης του κ., προέβη σε μερικές καταβολές στην Τράπεζα σε τραπεζικό κατάστημα του, επί της οδού, για πελάτες του,»

Τέλος επικουρικά αξίζει να αναφερθεί, ότι μεταξύ των στοιχείων του φακέλου συμπεριλαμβάνεται και η με αριθ. /05-11-2021 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Βόλου (Β' Βαθμού), η οποία εκδόθηκε μετά την άσκηση έφεσης του προσφεύγοντα, κατά της /26-02-2020 απόφασης του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Βόλου. Με την ανωτέρω απόφαση, ο προσφεύγων, κηρύχθηκε ένοχος για το αδίκημα της φοροδιαφυγής με την εκ προθέσεως αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου και ειδικότερα, ενώ διατηρούσε επιχείρηση παροχής υπηρεσιών εκμίσθωσης μικρής διάρκειας δωματίων και σπιτιών, κατελήφθη να έχει αποδεχθεί το υπ' αρ. /20-10-2011, φορολογικό στοιχείο – invoice, αξίας 20.000,00€, από την αλλοδαπή εταιρία (UK) LTD, το οποίο είναι εικονικό και εκδόθηκε προκειμένου να αλλοιωθεί η αληθής οικονομική – περιουσιακή – φορολογική κατάσταση του κατηγορουμένου, ώστε ο τελευταίος να μπορέσει να εισπράξει ουσιαστικά παρανόμως και αχρεωστήτως, οικονομική επιχορήγηση ύψους 12.000,00€ από το μη κερδοσκοπικό νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.» στο πλαίσιο υλοποίησης της ψηφιακής δράσης digi-lodge. Επιπλέον σημειώνεται στην τελευταία σελίδα του δικογράφου, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα στην Υπηρεσία βιβλία, κατά της /5-11-2021 απόφασης του Τριμελούς Πλημ/κείου Βόλου, δεν ασκήθηκε κανένα ένδικο μέσο τακτικό ή έκτακτο μέχρι 09/02/2024.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : «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...»

Επειδή, σύμφωνα στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 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: α),

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

δ) 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.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), 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 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. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαστικώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

Στην υπό κρίση περίπτωση, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το 40% της καθαρής αξίας του φερόμενου ως εικονικού ληφθέντος τιμολογίου, κατ' άρθρο 7 παρ.3β του Ν.4337/2015. Συνεπώς, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Περαιτέρω όμως, επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 του ιδίου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992,) 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, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων. Εξάλλου, όπως συνάγεται και από την αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, η κατάργηση της ίδιας ως άνω παρ. 2, με την παρ. 4 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από το νομοθέτη με επιεική κριτήρια των παραβάσεων ούτε στη μεταβολή της αντίληψής του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύθηκε από εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων για την φοροδιαφυγή, όπως αυτό που εισάγεται με τις διατάξεις των άρθρων του Δωδεκάτου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (66-70), στο οποίο (σύστημα), άλλωστε, δεν μπορεί να ενταχθεί η επίδικη παράβαση, λόγω της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων (απόφαση 1392/2019 Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης).

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, ισχυριζόμενος την μη νόμιμη επιβολή προστίμου.

Επειδή με την αριθ. 2319/2021 Απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

«...13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η ή σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίσθηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ.

και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ.2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

[...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν

τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές της με αριθ. 2319/2021 απόφασης του ΣΤΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣΤΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣΤΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣΤΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή συνεπώς, στη βάση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς τη Διοίκηση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με την προαναφερθείσα απόφαση του ΣΤΕ.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, θα πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο εφάπαξ ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με το άρθρο 54, παρ. 2 (ε') του Ν. 4174/2013, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **19-04-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της με αριθ...../20-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011), διαφορά φόρου 437,96€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ποσού 235,62€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 36,00€, ήτοι, συνολικό ποσό **709,58€**.

Επί της με αριθ./20-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 54§2ε του ΚΦΔ, ως ευμενέστερου με σχέση με το πρόστιμο του άρθρου 7§3β του ν. 4337/2015 (ΣτΕ 2319/2021)	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
	8.000,00	2.500,00

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.