



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 949

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
 - 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω λήψης είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 41.300,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 6.608,00 € εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και των Ε.Λ.Π. της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας (αριθμ. εισερχ. πρωτ.) και το με αριθμό πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. πρωτ.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναίτιολογητη. Οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές. Συνδρομή καλής πίστης. Η προσφεύγουσα, δραστηριοποιούμενη επί είκοσι και πλέον έτη στον τομέα ξενοδοχειακών υπηρεσιών σύναψε τη το έτος 2011 ιδιωτικά συμφωνητικά, ήτοι τα υπ' αριθ. θεώρησης Δ.Ο.Υ. ΘΑΣΟΥ, με

την ατομική επιχείρηση του, στο πλαίσιο ένταξης της στη δράση της Κοινωνίας της Πληροφορίας «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων (digi-lodge)», προς υποβολή πρότασης επιχορήγησης για τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες «.....» από το πρόγραμμα Digi Lodge που εντάσσεται στις δράσεις κρατικών ενισχύσεων της ΨΗΦΕΝ Α.Ε., έναντι αμοιβής για την παροχή των υπηρεσιών του. Η εκτέλεση του έργου για τις ως άνω τουριστικές κατοικίες και διαμερίσματα στο πρόγραμμα Digi Lodge, περιελάμβανε συγκεκριμένες ρητά συμφωνηθείσες υπηρεσίες εγκατάστασης ή/και αναβάθμισης του διαδικτυακού τύπου της επιχείρησης (ενδεικτικά στους παρατιθέμενους στα ως άνω ιδιωτικά συμφωνητικά πίνακες «Περιγραφής Δαπάνης» αναφέρονται ως αναληφθείσες εργασίες: Ε1) Πολυγλωσσικός διαδικτυακός τόπος προβολής τουριστικής μονάδας με δυνατότητες online κρατήσεων, Ε2) Μηχανοργάνωση τουριστικών μονάδων, Ε3) Ασύρματη επικοινωνία, Ε4) Ηλεκτρονική προώθηση-προβολή και Ε5) Ενέργειες ολοκλήρωσης της επένδυσης). Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση του για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών και την παροχή των σχετικών υπηρεσιών, και τα οποία νομίμως και ολοσχερώς εξόφλησε η προσφεύγουσα, κατατέθηκαν στον Ενδιάμεσο Φορέα Διαχείρισης του Ε.Π. «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ», έχουν συνολική καθαρή αξία 41.300,00 ευρώ και αξία με Φ.Π.Α. 47.908,00 ευρώ. Πέντε έτη μετά την υλοποίηση του έργου δυο ελεγκτές της κοινωνίας της πληροφορίας διενήργησαν ενδελεχή έλεγχο και διαπίστωσαν το πραγματικό γεγονός της υλοποίησης και λειτουργίας του έργου. Τέλος, η κρίση του ελέγχου ότι ο προμηθευτής ακολουθούσε διαφορετική τιμολογιακή πολιτική πρώτον για τις ίδιες υπηρεσίες-παροχές για τα δύο ως άνω επενδυτικά προγράμματα και δεύτερον για ομοειδείς υπηρεσίες που παρείχε σε έτερη επιχείρηση συμφερόντων της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....» σε καμία περίπτωση δεν στοιχειοθετεί την ολική εικονικότητα των συναλλαγών. Συμβλήθηκε ομοίως με τον εν λόγω προμηθευτή για την υλοποίηση αντίστοιχων έργων σε τουριστικές μονάδες. Λόγω των επιμέρους διαφορετικών χαρακτηριστικών ενός εκάστου εκ των τριών συνολικά έργων (διαφορετικής δυναμικότητας ξενοδοχειακές μονάδες) είναι αυτονόητο ότι είναι απολύτως φυσιολογικές μικρές διακυμάνσεις στο κόστος υλοποίησης αυτών. Περαιτέρω, λόγω εκτεταμένης συνεργασίας με το συγκεκριμένο προμηθευτή υφίστανται διακυμάνσεις στις τιμολογήσεις των έργων και μειώσεις τιμών.

2) Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων.

3) Το πόρισμα της ελέγχουσας φορολογικής αρχής και ο καταλογισμός σε βάρος της αντιβαίνουν ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δεύτερου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 (Α' 85) σε πρώτο βαθμό.».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι

καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού

φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας (αριθμ. εισερχ. πρωτ.) και το με αριθμό πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. πρωτ.) για τον, ΑΦΜ, εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα, συνιστούν τα νέα - συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 70 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής και ως εκ τούτου αυτός κατέστη δεκαετής για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ήτοι έως 31/12/2022, αναφορικά με το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων και φόρο εισοδήματος, βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης (στις 22/12/2022) της προσβαλλόμενης πράξης εντός του έτους 2022 δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι

διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω εκθέσεως, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, 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, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και ο προσδιορισμός του προστίμου αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και του Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, ερειδόμενη στο από έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας και στο από έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για τον εκδότη των υπό κρίση στοιχείων με **ΑΦΜ**:.....: ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακό εξοπλισμό και λογισμικό:

- Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης φερόταν να πωλεί ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές καθώς και προγράμματα και να πραγματοποιεί την τοποθέτηση αυτών σε επιχειρήσεις, οι οποίες εντάσσονταν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων (digi-lodge)» και επίσης συγκροτούσε το σχετικό φάκελο.

- Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ προέκυψε πως η εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν μεν διατραπεζικά όπως απαιτούνταν από το σχετικό νομοθετικό

πλαίσιο, ωστόσο, οι τραπεζικές συναλλαγές ήταν πλασματικές εφόσον, πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του ή με έκδοση επιταγών, των οποίων τα ποσά επέστρεφαν σε πρόσωπα συγγενικά ή φιλικά των πελατών του.

- Η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές του με επιχειρήσεις που εντάσσονταν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ», είναι εικονικές με μοναδικό σκοπό την άντληση επιδοτήσεων εκ μέρους των δικαιούχων, υιοθετώντας τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ (κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας) και λαμβάνοντας υπόψη ότι α) Ο παρείχε υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχειρήσεων και ηλεκτρολογικές εργασίες, ενώ όπως προφορικά δήλωσε ο πατέρας του στη φορολογική αρχή, ο γιός του δε διέθετε σχετικό πτυχίο και δεν είχε τις απαιτούμενες γνώσεις. Ο επί σειρά ετών ήταν πρόεδρος ανώνυμης εταιρείας, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, και γνώστης, ενώ αυτός είχε την οικονομική διαχείριση της επιχείρησης του υιού του. Η δε ανώνυμη εταιρεία του ήταν σε αδράνεια, καθώς από έτερους ελέγχους διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά τιμολόγια, β) Ο φερόταν, χωρίς υπαλλήλους / τεχνικούς, να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας σε επιχειρήσεις σε διάφορες περιοχές της Ελλάδας, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του προέκυψαν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις που πραγματοποιούσε και υπηρεσίες που παρείχε.

2. Για την προσφεύγουσα:

- Η προσφεύγουσα στην περίοδο 1/1-31/12/2011 πραγματοποίησε επενδυτικό έργο στο πλαίσιο της δράσης «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων (digilodge)» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση» με ηλεκτρονικό κωδικό αίτησης και εγκεκριμένο προϋπολογισμό 20.000,00€ (χωρίς ΦΠΑ), για το οποίο χρηματοδοτήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο σε ποσοστό 60%, ήτοι κατά το ποσό των 12.000,00€, δυνάμει σχετικής έκθεσης πιστοποίησης. Ο ανέλαβε την εκτέλεση του επενδυτικού έργου και υπέβαλε προς τον ενδιάμεσο φορέα αίτημα ολοκλήρωσης της πράξης (ήτοι διενέργειας επαλήθευσης – πιστοποίησης της επένδυσης)

- Η προσφεύγουσα έλαβε από τον με **ΑΦΜ:**..... για τις άνωθεν εργασίες/υπηρεσίες τα κάτωθι τιμολόγια:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			ΑΞΙΑ		
	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ 16%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ
1	Τ.Π.Υ.	155	09-08-2011	5.100,00	816,00	5.916,00
2	Τ.Π.Υ.	156	09-08-2011	5.300,00	848,00	6.148,00
3	Τ.Π.Υ.	157	09-08-2011	1.250,00	200,00	1.450,00
4	Τ.Π.Υ.	158	09-08-2011	1.000,00	160,00	1.160,00
5	Τ.Π.Υ.	159	09-08-2011	1.500,00	240,00	1.740,00
6	Τ.Π.Υ.	161	09-08-2011	1.000,00	160,00	1.160,00
7	Τ.Π.Υ.Δ.	23	10-08-2011	1.200,00	192,00	1.392,00

8	Τ.Δ.Α.	36	10-08-2011	1.100,00	176,00	1.276,00
9	Τ.Δ.Α.	37	10-08-2011	1.300,00	208,00	1.508,00
10	Τ.Π.Υ.	175	25-08-2011	900,00	144,00	1.044,00
Σύνολο				19.650,00	3.144,00	22.794,00

• Ως προς τον τρόπο εξόφλησης – καταβολής του τιμήματος των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον, κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού του, στην Τράπεζα και σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκαν τα εξής: «Για την εξόφληση των τιμολογίων, η λήπτρια φέρεται ότι κατέβαλε το ποσό των 22.794,00€ α) με τρεις καταθέσεις μετρητών στην τράπεζα, συνολικής αξίας 15.312,00€ και β) με έξι καταθέσεις μετρητών στην οντότητα του συνολικού ποσού 7.482,00€. Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 7.600,00 € στο Υποκατάστημα της Θάσου με αιτιολογία «..... και Επωνυμία Καταθέτη τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας Η υπογραφή του καταθέτη μοιάζει με την υπογραφή του κ. και όπως αυτή εμφανίζεται στα υπογεγραμμένα από αυτόν σχετικά έγγραφα της παρούσας υπόθεσης (υπεύθυνες δηλώσεις, αιτήσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά κ.α.). Ως τηλέφωνο καταθέτη είναι καταχωρημένος ο αριθμός σταθερής τηλεφωνίας, που ανήκει στην επιχείρηση που εδρεύει στην στην Θάσο. Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 6.300,00 € στο Υποκατάστημα της Θεσσαλονίκη με αιτιολογία και Επωνυμία Καταθέτη τον, ιδιοκτήτη της ατομικής επιχείρησης, δηλαδή του εκδότη των εν λόγω τιμολογίων (προμηθεύτρια επιχείρηση). Ως τηλέφωνο καταθέτη είναι καταχωρημένος ο αριθμός σταθερής τηλεφωνίας που αντιστοιχεί σε αριθμό σταθερής τηλεφωνίας Νομού Θεσσαλονίκης. Η εν λόγω συναλλαγή φέρεται να πραγματοποιήθηκε από τον όπως το υποδεικνύει στο πρωτότυπο ½ φωτοαντίγραφο που απέστειλε η τράπεζα στον έλεγχο που διενεργήθηκε για τον προμηθευτή από την Υπηρεσία μας. Στην αμέσως επόμενη συναλλαγή ο πραγματοποιεί ανάληψη μετρητών ποσού 9.000,00€ σύμφωνα με το Δελτίο ανάληψης Νο. (σελ. 244 της συνταχθείσας έκθεσης για). Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 1.412,00 € στο Υποκατάστημα Θεσσαλονίκη με αιτιολογία και Επωνυμία Καταθέτη τον, ιδιοκτήτη της ατομικής επιχείρησης , δηλαδή του εκδότη των εν λόγω τιμολογίων (προμηθεύτρια επιχείρηση). Ως τηλέφωνο καταθέτη είναι καταχωρημένος ο αριθμός σταθερής τηλεφωνίας που ανήκει στην επιχείρηση που εδρεύει στην Θεσσαλονίκης. Συνεπώς οι παραπάνω συναλλαγές εξόφλησης με καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 7.712,00€, δεν πραγματοποιήθηκαν από χρηματικά διαθέσιμα της λήπτριας οντότητας αλλά πραγματοποιήθηκαν πριν και μετά τις εν λόγω συναλλαγές εξόφλησης με σκοπό την εξασφάλιση των τραπεζικών παραστατικών κατάθεσης σαν επιτρεπόμενος τρόπος εξόφλησης της δαπάνης με όφελος την επικείμενη δημόσια επιδότηση για τον πελάτη του.»

- Περαιτέρω, η προσφεύγουσα στην περίοδο 1/1-31/12/2011 πραγματοποίησε

επενδυτικό έργο στο πλαίσιο της προαναφερθείσας δράσης digi-lodge με ηλεκτρονικό κωδικό αίτησης και εγκεκριμένο προϋπολογισμό 22.000,00€ (χωρίς ΦΠΑ), για το οποίο χρηματοδοτήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο σε ποσοστό 60%, ήτοι κατά το ποσό των 13.200,00€, δυνάμει σχετικής έκθεσης πιστοποίησης.

• Η προσφεύγουσα έλαβε από τον με **ΑΦΜ**:..... για τις άνωθεν εργασίες/υπηρεσίες τα κάτωθι τιμολόγια:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			ΑΞΙΑ		
	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ 16%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ
1	Τ.Π.Υ.	162	10-08-2011	5.300,00	848,00	6.148,00
2	Τ.Π.Υ.	163	10-08-2011	5.300,00	848,00	6.148,00
3	Τ.Π.Υ.	164	10-08-2011	1.050,00	168,00	1.218,00
4	Τ.Π.Υ.	166	10-08-2011	1.500,00	240,00	1.740,00
5	Τ.Π.Υ.	167	10-08-2011	2.000,00	320,00	2.320,00
6	Τ.Π.Υ.	168	10-08-2011	1.000,00	160,00	1.160,00
7	Τ.Π.Υ.	169	10-08-2011	1.100,00	176,00	1.276,00
7	Τ.Π.Υ.Δ.	24	10-08-2011	1.200,00	192,00	1.392,00
8	Τ.Δ.Α.	38	10-08-2011	1.100,00	176,00	1.276,00
9	Τ.Δ.Α.	39	10-08-2011	1.300,00	208,00	1.508,00
10	Τ.Π.Υ.	176	25-08-2011	800,00	128,00	928,00
Σύνολο				21.650,00	3.464,00	25.114,00

• Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας.

• Ως προς τον τρόπο εξόφλησης – καταβολής του τιμήματος των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον, κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού του, στην Τράπεζα και και σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκαν τα εξής: «Για την εξόφληση των τιμολογίων, η λήπτρια φέρεται ότι κατέβαλε το ποσό των 25.114,00€ α) με δύο καταθέσεις μετρητών στην τράπεζα, συνολικής αξίας 17.864,00€ και β) με έξι καταθέσεις μετρητών στην οντότητα του συνολικού ποσού 7.250,00€. Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 8.800,00€ στο Υποκατάστημα της Θάσου με αιτιολογία «..... ΕΝΟΙΚ. ΤΟΥΡ. ΚΑΤΟΙΚΙΕΣ και Επωνυμία Καταθέτη τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας Η υπογραφή του καταθέτη ομοιάζει με την υπογραφή του κ. και όπως αυτή εμφανίζεται στα υπογεγραμμένα από αυτόν σχετικά έγγραφα της παρούσας υπόθεσης (υπεύθυνες δηλώσεις, αιτήσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά κ.α.). Ως τηλέφωνο καταθέτη είναι καταχωρημένος ο αριθμός σταθερής τηλεφωνίας, που ανήκει στην επιχείρηση που εδρεύει στην στην Θάσο. Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 9.064,00 € στο Υποκατάστημα της Θεσσαλονίκη δίπλα στην έδρα του εκδότη με αιτιολογία και Επωνυμία Καταθέτη τον, ιδιοκτήτη της ατομικής επιχείρησης, δηλαδή του εκδότη των εν λόγω τιμολογίων (προμηθεύτρια επιχείρηση). Ως τηλέφωνο καταθέτη είναι καταχωρημένος ο αριθμός σταθερής τηλεφωνίας που δεν αντιστοιχεί σε κανένα συνδρομητή (άκυρος αριθμός τηλεφωνικής σύνδεσης). Η εν λόγω συναλλαγή φέρεται να πραγματοποιήθηκε από τον όπως το

υποδεικνύει στο πρωτότυπο ½ φωτοαντίγραφο που απέστειλε η τράπεζα στον έλεγχο που διενεργήθηκε για τον προμηθευτή από την Υπηρεσία μας. Στο φωτοαντίγραφο «2/2 Αντίγραφο Πελάτη» που προσκόμισε στην Υπηρεσία μας ο ελεγχόμενος προκύπτει ότι απουσιάζει η σφραγίδα “SV” του ταμιά της τράπεζας, όπως απουσιάζει το επίθετο στην θέση «Υπογραφή Καταθέτη». Συνεπώς υπάρχει νόθευση των παραστατικών εξόφλησης που αποστέλλονται ως αποδεικτικά δαπάνης στην Κοινωνία της Πληροφορίας. Σημειώνεται ότι νωρίτερα, στις 09:25 π.μ. ο πραγματοποίησε ανάληψη μετρητών ποσού 14.000,00€ από τον δικό του λογαριασμό με αρ. από το κατάστημα της σύμφωνα με το Δελτίο Ανάληψης (σελίδα 247 της συνταχθείσας έκθεσης για).»

- Περαιτέρω στην πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επισημαίνονται τα εξής: «Συγκρίνοντας τα ανωτέρω δύο προγράμματα προκύπτει ότι για τις ίδιες υπηρεσίες – παροχές, με τον ίδιο κωδικό τιμολόγησης, η επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:, ακολουθεί διαφορετική τιμολογιακή πολιτική, χωρίς αυτό να δικαιολογείται, τόσο από τα χαρακτηριστικά του προϊόντος όσο και από την περιγραφή αυτού. Ειδικότερα για το προϊόν/υπηρεσία με κωδικό τιμολόγησης: α) SE-WEB-001 και περιγραφή «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΥ ΤΟΠΟΥ WEB SITE» στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 2.000,00€ ενώ στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 2.500,00€. Επισημαίνεται ότι στο αίτημα ολοκλήρωσης και των τριών προγραμμάτων όπου υπάρχει αναλυτικό πίνακας δαπανών, η εν λόγω υπηρεσία παρατίθεται με την ίδια περιγραφή, χαρακτηριστικά και τεκμηρίωση. β) SE-WEB-002 και περιγραφή «ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ (CMS)» στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.300,00€ ενώ στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.500,00€. Επισημαίνεται ότι στο αίτημα ολοκλήρωσης και των τριών προγραμμάτων όπου υπάρχει αναλυτικό πίνακας δαπανών, η εν λόγω υπηρεσία παρατίθεται με την ίδια περιγραφή, χαρακτηριστικά και τεκμηρίωση. γ) SE-WEB-005 και περιγραφή «ΜΕΤΑΦΡΑΣΕΙΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΣΕ 2 ΓΛΩΣΣΕΣ» στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 800,00€ ενώ στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.300,00€. Επισημαίνεται ότι στο αίτημα ολοκλήρωσης και των τριών προγραμμάτων όπου υπάρχει αναλυτικό πίνακας δαπανών, η εν λόγω υπηρεσία παρατίθεται με την ίδια περιγραφή, χαρακτηριστικά και τεκμηρίωση. δ) SE-WEB-003 και περιγραφή «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΒΕΛΤΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΓΙΑ ΜΗΧΑΝΕΣ» στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 500,00€ ενώ στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.000,00€. Επισημαίνεται ότι στο αίτημα ολοκλήρωσης και των τριών προγραμμάτων όπου υπάρχει αναλυτικό πίνακας δαπανών, η εν λόγω υπηρεσία παρατίθεται με την ίδια περιγραφή, χαρακτηριστικά και τεκμηρίωση. ε) SE-DIV-000 και περιγραφή «ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΠΟΙΗΣΗ / ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ» στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.800,00€ ενώ στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 2.000,00€. Επισημαίνεται ότι στο αίτημα ολοκλήρωσης και των τριών προγραμμάτων όπου υπάρχει αναλυτικό πίνακας δαπανών, η εν λόγω υπηρεσία παρατίθεται με την ίδια περιγραφή, χαρακτηριστικά και

τεκμηρίωση. στ) SE-DIV-003 και περιγραφή «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΥΛΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΡΓΟΥ» στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.000,00€ ενώ στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.100,00€. Επισημαίνεται ότι στο αίτημα ολοκλήρωσης και των δύο προγραμμάτων όπου υπάρχει αναλυτικό πίνακας δαπανών, η εν λόγω υπηρεσία παρατίθεται με την ίδια περιγραφή, χαρακτηριστικά και τεκμηρίωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της περί πραγματοποίησης όλων των συναλλαγών, ενώ το ζήτημα της καλοπιστίας της ως λήπτριας αλυσιτελώς προβάλλεται αφού εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Ωστόσο, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων και ειδικότερα δεδομένου ότι: α) Οι συναλλαγές εξόφλησης με κατάθεση μετρητών συνολικού ύψους 16.776,00€ δεν πραγματοποιήθηκαν από χρηματικά διαθέσιμα της λήπτριας οντότητας αλλά από τα ίδια χρηματικά διαθέσιμα του εκδότη που πραγματοποίησε με αναλήψεις μετρητών πριν και μετά τις συναλλαγές εξόφλησης με σκοπό την εξασφάλιση των τραπεζικών παραστατικών κατάθεσης σαν επιτρεπόμενο τρόπο εξόφλησης της δαπάνης προκειμένου η προσφεύγουσα να λάβει δημόσια επιδότηση για το επενδυτικό της έργο και β) Η ατομική επιχείρηση του ακολουθούσε διαφορετική τιμολογιακή πολιτική για υπηρεσίες που παρείχε με την ίδια περιγραφή, χαρακτηριστικά και τεκμηρίωση στα παραστατικά που εκδόθηκαν και στον αναλυτικό πίνακα δαπανών που υποβλήθηκε με το κατατεθέν στον αρμόδιο φορέα αίτημα ολοκλήρωσης και τριών προγραμμάτων του επιχειρησιακού προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» (Δράση Digi-Iodge), η Υπηρεσία μας καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών της με τον κρίνεται εν μέρει βάσιμος με την αποδοχή διά της παρούσας απόφασης της μερικής εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων, χωρίς να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της αξίας αυτής. Ο επιμέρους ισχυρισμός της περί καλοπιστίας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Επειδή, με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1. ...»

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.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα την τροποποίηση της παράβασης από λήψη είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ, ως προς την συναλλαγή, σε λήψη είκοσι ενός (21) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ

....., χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, ενός εκάστου. Ωστόσο, η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ δεν τροποποιείται ως προς το ποσό καθόσον το επιβληθέν ως ευνοϊκότερο βάσει του άρθρου 54 παρ. 1^η και 2^ε του Κ.Φ.Δ. πρόστιμο και για τις δύο περιπτώσεις (πλήρους εικονικότητας και μερικής εικονικότητας) ανέρχεται σε 2.500,00 €.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015	16.520,00€	8.260,00€
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^η και 2 ^ε του Κ.Φ.Δ.	2.500,00€	2.500,00€
Επιβληθέν πρόστιμο	2.500,00€	2.500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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