



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12.05.2023

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

Αριθμός απόφασης: 948

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 «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινωνία κληρονόμων με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου φόρος ποσού 5.403,20 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 6.483,84 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 11.887,04 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ύψους 4.720,00 € δώδεκα (12) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ και επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σε 138.032,27 €, καθόσον τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.360,00 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, που ανέρχεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $4.720,00 \text{ €} * 50\% = 2.360,00 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) 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 των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναπιολόγητη. Οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές. Συνδρομή καλής πίστης. Η προσφεύγουσα δραστηριοποιούμενη επί είκοσι και πλέον έτη στον τομέα ξενοδοχειακών υπηρεσιών σύναψε τη δύο ιδιωτικά συμφωνητικά με την ατομική επιχείρηση του, δυνάμει των οποίων αυτή ανέλαβε στο πλαίσιο ένταξης της πρώτης στη δράση της Κοινωνίας της Πληροφορίας «*Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων (digi-lodge)*», την υποβολή πρότασης επιχορήγησης για ξενοδοχείο από το πρόγραμμα Digi Lodge που εντάσσεται στις δράσεις κρατικών ενισχύσεων της ΨΗΦΕΝ Α.Ε. (έναντι αμοιβής) και την εκτέλεση του εν λόγω έργου, ήτοι την παροχή υπηρεσιών εγκατάστασης ή/και αναβάθμισης του διαδικτυακού τόπου της προσφεύγουσας (ενδεικτικά στον παρατιθέμενο στο ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό πίνακα «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) – αμοιβή 28.050 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.. 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 29.500,00 ευρώ και αξία με Φ.Π.Α. 34.220,00 ευρώ. Τέλος, η κρίση του ελέγχου ότι ο προμηθευτής ακολουθούσε διαφορετική τιμολογιακή πολιτική για ομοειδείς υπηρεσίες που παρείχε σε έτερη επιχείρηση συμφερόντων της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....» σε καμία περίπτωση δεν στοιχειοθετεί την ολική εικονικότητα των συναλλαγών. 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 αυτού. Περαιτέρω, λόγω εκτεταμένης συνεργασίας με το συγκεκριμένο προμηθευτή υπήρξαν μειώσεις τιμών. Έως και σήμερα δέκα και πλέον έτη μετά την υλοποίηση του έργου και αφού μεσολάβησαν σειρά ψηφιακών αναβαθμίσεων της εταιρίας, εξακολουθεί και υφίσταται στην εταιρία και είναι διαθέσιμο το μεγαλύτερο μέρος του υλοποιηθέντος έργου.

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

3) Ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει νομίμως τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του και τον Φ.Π.Α. αυτών.

4) 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 127/2013, ΣΤΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. **2.** Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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.1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπτ. β' του Ν. 2238/1994 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, βάσει των διατάξεων του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος).

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 στην προσφεύγουσα,

συνιστούν τα νέα - συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 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 Φ.Π.Α. και πρόστιμο Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000.

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 καταλογισμό Φ.Π.Α. και επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) 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, τρίτο και τέταρτο 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 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, 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, 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 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται 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».

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 διαλαμβανόμενων 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 Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, ερειδόμενες 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 (digitalodge)» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση» με ηλεκτρονικό κωδικό αίτησης και εγκεκριμένο προϋπολογισμό 30.000,00€ (χωρίς ΦΠΑ), για το οποίο χρηματοδοτήθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο σε ποσοστό 60%, ήτοι κατά το ποσό των 18.000,00€, δυνάμει σχετικής έκθεσης πιστοποίησης.

- Η προσφεύγουσα έλαβε από τον με **ΑΦΜ:**..... τα κάτωθι τιμολόγια:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ			ΑΞΙΑ		
	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ	ΗΜΕΡΟΜ.	ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ 16%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ
1	Τ.Π.Υ.	146	09-08-2011	3.800,00	608,00	4.408,00
2	Τ.Π.Υ.	147	09-08-2011	1.200,00	192,00	1.392,00
3	Τ.Π.Υ.	148	09-08-2011	7.500,00	1.200,00	8.700,00
4	Τ.Π.Υ.	149	09-08-2011	6.900,00	1.104,00	8.004,00
5	Τ.Π.Υ.	150	09-08-2011	1.450,00	232,00	1.682,00
6	Τ.Π.Υ.	151	09-08-2011	1.050,00	168,00	1.218,00
7	Τ.Π.Υ.	152	09-08-2011	1.000,00	160,00	1.160,00
8	Τ.Π.Υ.	153	09-08-2011	900,00	144,00	1.044,00
9	Τ.Π.Υ.Δ.	22	09-08-2011	1.200,00	192,00	1.392,00
10	Τ.Δ.Α.	35	09-08-2011	1.100,00	176,00	1.276,00
11	Τ.Δ.Α.	40	10-08-2011	3.000,00	480,00	3.480,00
12	Τ.Π.Υ.	177	25-08-2011	400,00	64,00	464,00
Σύνολο				29.500,00	4.720,00	34.220,00

- 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 34.220,00€ α) με έξι καταθέσεις μετρητών στην τράπεζα και, συνολικής αξίας 26.274,00€ και β) με επτά καταθέσεις μετρητών στην οντότητα του συνολικού ποσού 7.496,00€. Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 8.500,00€ στο κατάστημα της από το λήπτη σύμφωνα με το Δελτίο Κατάθεσης Νο Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών στις 13:00 πμ στο κατάστημα Θεσσαλονίκης, δίπλα στην έδρα του εκδότη με το υπ.αρ..... Δελτίο Κατάθεσης, ποσού 9.000,00€ στο λογαριασμό με αρ. 0026.****.**.*****»

με δικαιούχο τον, με αιτιολογία «.....» και επωνυμία καταθέτη τον «.....» με αριθμό σταθερής τηλεφωνίας Η εν λόγω συναλλαγή πραγματοποιήθηκε από τον «.....» όπως υπογράφεται στο πρωτότυπο 1/2 φωτοαντίγραφο που απέστειλε η τράπεζα στον έλεγχο. 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». Στην αμέσως επόμενη συναλλαγή ο «.....» πραγματοποιεί κατάθεση μετρητών ποσού 9.064,00€ σύμφωνα με το Δελτίο κατάθεσης Νο..... με αιτιολογία «.....» και επωνυμία καταθέτη τον «.....» με αριθμό σταθερής τηλεφωνίας το Στο φωτοαντίγραφο «2/2 Αντίγραφο Πελάτη» που προσκόμισε στην Υπηρεσία μας ο ελεγχόμενος Ηλίας προκύπτει ότι απουσιάζει η σφραγίδα «SV» του ταμιά της τράπεζας, όπως απουσιάζει το επίθετο στην θέση «Υπογραφή Καταθέτη». Συνεπώς υπάρχει αλλοίωση των παραστατικών εξόφλησης που αποστέλλονται ως αποδεικτικά δαπάνης στην Κοινωνία της Πληροφορίας. Περαιτέρω σημειώνεται ότι νωρίτερα, στις 09:25 πμ ο πραγματοποίησε ανάληψη μετρητών ποσού 14.000,00€ από τον δικό του λογαριασμό με αρ.0026.****. **.***** από το κατάστημα σύμφωνα με το Δελτίο Ανάληψης Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 2.774,00€ στον λογαριασμό του με αρ. της τράπεζας Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 2.500,00€ στο λογαριασμό του με αρ. της Τράπεζας στον κατάστημα από τον ίδιο τον με περιγραφή «.....» σύμφωνα με το Α/Α Δελτίο Κατάθεσης. Σημειώνεται ότι νωρίτερα στις 10:31 ο πραγματοποιεί ανάληψη μετρητών ποσού 15.000,00€ από τον ατομικό του λογαριασμό με αρ. 0026.****. **.***** από το κατάστημα της τράπεζας Την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 2.000,00€ στο λογαριασμό του με αρ. 29***** στο κατάστημα της Τράπεζας με περιγραφή «.....» σύμφωνα με το Α/Α Δελτίου Κατάθεσης και την πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ποσού 1.500,00 € στο λογαριασμό του με αρ. 29***** , στο κατάστημα της Τράπεζας με περιγραφή «.....» σύμφωνα με το Α/Α Δελτίου Κατάθεσης. Συνεπώς οι παραπάνω συναλλαγές εξόφλησης καταθέσεων μετρητών συνολικού ποσού 17.774,00€, 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 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 λήπτη.»

- Περαιτέρω στην πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επισημαίνονται τα εξής: «Διενεργήθηκε έλεγχος και στην εταιρεία με Α.Φ.Μ. ιδίων συμφερόντων η οποία είχε ενταχθεί στα προγράμματα με κωδικούς και Διαπιστώθηκε ότι 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 2.500,00€, 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.....0,00€, στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.....0,00€ 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 1.200,00€, στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 800,00€ ενώ στο πρόγραμμα με κωδικό τιμολογείται με 1.....0,00€. 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€, 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 3.800,00€, 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 1.450,00€, 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 τριών 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 και της καλοπιστίας της ως λήπτριας (που 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: α) Οι συναλλαγές εξόφλησης με κατάθεση μετρητών συνολικού ύψους 17.774,00€ 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 στο αίτημα ολοκλήρωσης και τριών προγραμμάτων του επιχειρησιακού προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» (Δράση Digi-lodge), 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.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

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

το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

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. Η εν μέρει αποδοχή ωστόσο του εν λόγω ισχυρισμού δεν επηρεάζει τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, καθότι η αξία των φορολογητέων εισροών (των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων) των οποίων ο φόρος δεν εκπίπτει, δεν μεταβάλλεται.

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 παραβιάσεως 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.

Ωστόσο, καθόσον στη φορολογία εισοδήματος επιλέχθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών σε σύγκριση με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και στην φορολογία του Φ.Π.Α. δεν πρέπει οι φορολογητέες εκροές να μεταβληθούν και τροποποιούνται βάσει της παρούσας απόφασης στο ποσό βάσει δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα

την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογητέες εκροές	138.032,27€	127.807,66€
Φορολογητέες εισροές	38.629,37€	38.629,37€
Φόρος εκροών	9.224,18€	8.540,98€
Φόρος εισροών	5.939,38€	5.939,38€
Διαφορά φόρου	5.403,20€	4.720,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	6.483,84€	5.664,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	11.887,04€	10.384,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.118,40€	2.118,40€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο	2.360,00€
----------	-----------

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.