



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/06/2018

Αριθμός Απόφασης: 2929

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ , που εδρεύει στο επί της οδού , κατά των: α) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 παρ.3 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, β) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος άρθ. 4 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, γ) υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : α) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 παρ.3 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, β) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος άρθ. 4 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, γ) υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 22/12/2017 Εκθέσεις Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος και Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας

Εισοδήματος καθώς και την από 14/12/2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 3.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της ενός (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικού τιμολογίου χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερική εικονική αξία συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 €, από την βρετανική οντότητα με την επωνυμία – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, του άρθρου 9 και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τους νόμους 4174/2013 και 4337/2015.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 14/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. /2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθμ. /2017 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής-Αιγαίου, με το οποίο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου δελτίο πληροφοριών από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε ένα (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της βρετανικής οντότητας με στοιχεία /2011.

Με την υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2011-30/06/2012 δεν προέκυψε φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου γι την προσφεύγουσα. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 22/12/2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Λαμίας σύμφωνα με την οποία και με αφορμή το παραπάνω έγγραφο – δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής-Αιγαίου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε ένα (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικό τιμολόγιο, η λήψη του οποίου δεν είχε

ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ενώ προσδιορίστηκε το σχετικό πρόστιμο για την παράβαση. Το εν λόγω εικονικό στοιχείο, το οποίο αφορούσε κατασκευή σελίδας, αξίας 30.000,00 ευρώ, είχε καταχωρηθεί σε λογαριασμό παγίου και η προσφεύγουσα υπολόγισε γι' αυτό αποσβέσεις ύψους 3.3750,00 ευρώ. Με βάση τα παραπάνω προστέθηκε από τον έλεγχο σαν λογιστική διαφορά το ποσό των αποσβέσεων που διενήργησε η προσφεύγουσα μέσα στην ελεγχόμενη χρήση, ήτοι ποσό 3.3750,00 ευρώ. Η παραπάνω λογιστική διαφορά δεν επηρέασε το φόρο εισοδήματος, αλλά μείωσε τη ζημιά χρήσης, χωρίς όμως να προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού ύψους 300,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθ. 68 παρ. 5 του ν.2238/1994. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 22/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Λαμίας σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Διατηρούμε ανώνυμη εταιρία με δραστηριότητα την παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών εδώ και πάρα πολλά έτη. Προκειμένου να δημιουργηθεί σύστημα κρατήσεων ηλεκτρονικά και να διαφημιστεί η επιχείρησή μας αποφασίσαμε να μετέχουμε στη δράση κρατικών ενισχύσεων με τίτλο ενίσχυση ξενοδοχειακών και τουριστικών καταλυμάτων για τη δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων <<.....>>, η οποία έφερε το Φ.Ε.Κ. 1804/2009. Σύμφωνα με το άρθρο 17 μετά την έκδοση της απόφασης έγκρισης - αποδοχής της αίτησης και πριν την υποβολή αιτήματος ολοκλήρωσης επένδυσης, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να υποβάλει αίτηση για τη λήψη του 50% της δημόσιας επιχορήγησης ως προκαταβολή. Σύμφωνα με το άρθρο 18 η καταβολή της ενίσχυσης δίνεται μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών πιστοποίησης της ενισχυόμενης πράξης. Σύμφωνα με το άρθρο 17 μετά την έκδοση της απόφασης έγκρισης - αποδοχής της αίτησης και πριν την υποβολή αιτήματος ολοκλήρωσης επένδυσης, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να υποβάλει αίτηση για τη λήψη του 50% της δημόσιας επιχορήγησης ως προκαταβολή. Σύμφωνα με το άρθρο 18 η καταβολή της ενίσχυσης δίνεται μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών πιστοποίησης της ενισχυόμενης πράξης. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι αν κάποια εταιρία δεν υποβάλλει το αίτημα του άρθρου 17, η επιχορήγηση δίνεται εν συνόλω μετά την πιστοποίηση της ενισχυόμενης πράξης. Εν προκειμένω, στις 18/09/2009 υποβλήθηκε η υπ' αριθμ./2009 αίτηση συμμετοχής και το αίτημα ολοκλήρωσης πράξης υποβλήθηκε στις 26/11/2011 με αριθμ. πρωτ./2011. Η εταιρία δεν υπέβαλλε αίτημα λήψης της επιχορήγησης προ της ολοκλήρωσης της έγκρισης. Στις 30/07/2012 εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ./2012 απόφαση περί έγκρισης βεβαιώσεων ολοκλήρωσης

για τη δράση. Κατόπιν, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./2012 απόδειξη πληρωμής η Κοινωνία της Πληροφορίας κατέβαλλε εφάπαξ στην εταιρία το ποσό των 18.000€. Για το λόγο αυτό εκδόθηκαν και τα αθεώρητα υπ' αριθμ./2012 και/2012 απόδειξη και τιμολόγιο πληρωμής από την εταιρία μας. Προκειμένου να γίνει η κατασκευή της ιστοσελίδας ανατέθηκε με το από 17/10/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό στην εταιρία Το συγκεκριμένο συμφωνητικό ανάπτυξης, βελτίωσης και καταχώρησης - διατήρησης ιστοσελίδας κατατέθηκε νομίμως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καρπενησίου στις 14/11/2011.....

2. ΒΑΡΟΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ

Παρά ταύτα, ως συνεπής φορολογούμενη εταιρία, με τα ανωτέρω εκτεθέντα αποδείξαμε την ανυπαρξία της εικονικότητας, δεδομένου ότι όντως κατασκευάστηκε η ιστοσελίδα, ζήτημα πραγματικό, καταβλήθηκε όντως το χρηματικό ποσό των 30.000 €, υπάρχουν τιμολόγια συνέχισης διατήρησης ιστοσελίδας και όπως προκύπτει από το τότε ισοζύγιο 2012, αλλά και το ισοζύγιο του έτους 2017, η εταιρία από το σύνολο των συναλλακτικών δραστηριοτήτων είχε ρευστότητα και το ληφθέν τιμολόγιο το καταχώρησε στα βιβλία της κανονικά. Το γεγονός ότι η εταιρία προέβη σε τμηματική απόσβεση της δαπάνης, είναι κατά την κείμενη νομοθεσία επιτρεπτό και ουδεμία σχέση έχει με εικονικότητα του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου.

3. ΕΛΛΕΙΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ - ΚΑΛΟΠΙΣΤΙΑ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ

Εξάλλου, το γεγονός ότι η επιχορήγηση από το πρόγραμμα δράση κρατικών ενισχύσεων με τίτλο ενίσχυση ξενοδοχειακών και τουριστικών καταλυμάτων για τη δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων <<.....>>, ανερχόταν στο συνολικό ποσό των 18.000 €, ουδόλως ασκεί επιρροή στην ανωτέρω συναλλαγή, δεδομένου ότι δεν απαγορεύεται η συναλλαγή περισσότερων παρεχόμενων υπηρεσιών ή ακριβότερων υπηρεσιών από το εν λόγω πρόγραμμα, τη στιγμή που η συναλλαγή διενεργήθηκε στα πλαίσια μιας καθ' όλα νόμιμης, διαφανούς και δημόσιας διαδικασίας και η καταβολή του ποσού των 18.000 € έγινε σε μεταγενέστερο στάδια από την αμφισβητούμενη από τη φορολογική αρχή συναλλαγή.

4. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΠΡΟΣΘΗΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Αναφορικά, με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λαμίας, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η προσθήκη λογιστικής διαφοράς είναι άτοπη, δεδομένου ότι πρόκειται για κατά το νόμο εκπιπτόμενη δαπάνη επιχείρησης, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και τις αντίστοιχες ΠΟΛ.1005/14.1.2005, ΠΟΛ.1028/17.2.2, ΠΟΛ.1056/23.2.2007, ΠΟΛ.1106/24.7.2008, ΠΟΛ.1029/17.2.2006, ΠΟΛ.1057/23.3.2007 και ΠΟΛ.1107/24.7.2008, και τις αποφάσεις του ΣτΕ, π.χ. ΣτΕ 1819/2015, 3325/2015. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η προσθήκη λογιστικής διαφοράς ουδόλως επηρέασε τον φόρο εισοδήματος αλλά μείωση τη ζημία της χρήσης, (σελ. 21 της με αριθμ. πρωτ./2018 έκθεσης ελέγχου), αλλά παρά ταύτα εξέδωσε τόσο την

υπ' αριθμ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος όσο και την
υπ' αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος.

5. ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή τόσο στην με αριθμ. πρωτ./2018 έκθεση ελέγχου με βάση την οποία επέβαλλε το υπ' αριθμ./2017 πρόστιμο, αναφέροντας απλά ότι η επιχείρηση έλαβε μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο, όσο και στην με αριθμ. πρωτ./2018 έκθεση ελέγχου, στην οποία ανέφερε απλά ότι δεν προέκυψε λογιστική διαφορά αλλά πρέπει να γίνει προσδιορισμός αποτελεσμάτων ακαθάριστων εσόδων και καθαρών εσόδων με προσθήκη λογιστικής διαφοράς, απλά ανέφερε την νομοθεσία και με μορφή <υποτιθέμενου> συμπεράσματος επέβαλλε τις προσβαλλόμενες πράξεις και πρόστιμα, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω έλλειψης αιτιολογίας.

6. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή έσφαλε κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων μη αποδεχόμενη την αλήθεια της συναλλαγής, την αξία της συναλλαγής, το γεγονός ότι η συναλλαγή έγινε μέσω τραπεζής κατόπιν συνεννόησης με τον εκπρόσωπο της εταιρίας. Με άλλα λόγια, η διοίκηση διαιώνισε την παράνομη συμπεριφορά της και τη δυσχερή νομική και πραγματική κατάσταση που δημιουργήθηκε σε βάρος της αιτούσας παραβιάζοντας κατάφωρα την αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) β) γ) δ)

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 66 του Ν.2238/1994: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 68 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.....

2. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Με την παρ.3 εδ.α άρθρου 21 Ν.2948/2001,ΦΕΚ Α 242/19.10.2001 ορίζεται ότι:

3. α) Τα ποσά προστίμου που προβλέπονται σε δραχμές από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2002 και μετά σε εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με το από 21/09/2017 δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής - Αιγαίου διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθεύτες τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες, οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011, με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης, και Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισης τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία. Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους. Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. σε πελάτες-λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας - Α.Φ.Μ. στην οδό και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιαμέσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.), δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ./2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος,

- 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη

συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην για λογαριασμό των πελατών τους.

- 2) Για το λόγο αυτό, κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «.....», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).
- 3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολο της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν **σχεδόν άμεσα** στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «.....» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της, επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.
- 4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε., συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.
- 5) **Όλα** τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα **αναζητηθούν** από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρανόμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων, η προσφεύγουσα οντότητα έλαβε ένα (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης, έκδοσης της βρετανικής οντότητας

..... - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με στοιχεία/2011 και συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία. Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαπιστώθηκε ότι το παραπάνω μερικώς εικονικό στοιχείο, το οποίο αφορούσε κατασκευή ιστοσελίδας, αξίας 30.000,00 ευρώ, είχε καταχωρηθεί σε λογαριασμό παγίου και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 14.08.001 «Κατασκευή Ιστοσελίδας». Η προσφεύγουσα επιχείρηση επομένως, τμηματικά και μέσω των αποσβέσεων που διενεργούσε ωφελούνταν από τη λήψη του παραπάνω μερικώς εικονικού στοιχείου. Επιπλέον, από το γενικό ημερολόγιο προκύπτει ότι το παραπάνω στοιχείο INVOICE/2011 εξοφλήθηκε στις 21/10/2011 με δύο καταθέσεις ποσών 19.000,00 € και 11.000,00 € στην Από τα αντίγραφα των γραμματίων είσπραξης (για τις καταθέσεις μετρητών) προκύπτει ωστόσο, ότι οι παραπάνω καταθέσεις είχαν γίνει στις 22/7/2011, σε κατάσταση της στο με διαφορά 7 λεπτών. Συγκεκριμένα, την 22/7/2011, κατατέθηκαν 19.000,00 € στις 14:19 και 11.000,0 € στις 14:26, με αιτιολογία, ωστόσο η λογιστική εγγραφή έγινε στις 21/10/2011, μετά την έκδοση του στοιχείου/2011. Ακόμη, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι μέσα στη χρήση 2011 η εταιρεία, με ΑΦΜ, δημιούργησε δυναμική ιστοσελίδα στην προσφεύγουσα επιχείρηση έναντι ποσού 3.000,00 € (ΤΠΥ/2011). Το κόστος για την παραπάνω υπηρεσία απέχει σημαντικά από το ποσό που κόστισε η ιστοσελίδα μέσω της δράσης, έκδοσης της βρετανικής οντότητας - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με στοιχεία/2011. Στην προκειμένη περίπτωση, ενώ είχε κατατεθεί αίτημα για λογαριασμό της προσφεύγουσας επιχείρησης για αξιολόγηση – έγκριση, ολοκλήρωση και εκταμίευση στο πλαίσιο δράσης, αυτή σχεδόν ταυτόχρονα προχώρησε σε δημιουργία δυναμικής ιστοσελίδας από άλλη εταιρεία. Ωστόσο, ακόμη και εάν η δημιουργία διαδικτυακού τόπου στο πλαίσιο της δράσης καλύπτει περισσότερες ανάγκες, ακυρώνεται η ανάγκη ύπαρξης και άλλου site όταν το πρώτο είναι πληρέστερο και μάλιστα επιχορηγούμενο. Τέλος, το παραπάνω μερικώς εικονικό στοιχείο, το οποίο αφορούσε κατασκευή ιστοσελίδας, αξίας 30.000,00 ευρώ, είχε καταχωρηθεί σε λογαριασμό παγίου και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 14.08.001 «Κατασκευή Ιστοσελίδας» ενώ μέσα στην ελεγχόμενη χρήση, η προσφεύγουσα υπολόγισε αποσβέσεις ύψους 3.375,00 ευρώ, όπως προκύπτει από τον λογαριασμό 14.99.014 “Αποσβεσ. Ιστοσελίδα”. Με βάση τα παραπάνω προστέθηκε σαν λογιστική διαφορά το ποσό των αποσβέσεων που διενήργησε μέσα στην ελεγχόμενη χρήση, ήτοι ποσό 3.3375,00. Η παραπάνω λογιστική διαφορά δεν επηρέασε τον φόρο εισοδήματος, αλλά μείωσε την ζημιά χρήσης και γι αυτό ακριβώς, επειδή δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή, επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 4, του ν. 2523/97.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/12/2017 Έκθεση

Ελέγχου Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 και στις από 22/12/2017 Εκθέσεις Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος και Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **07/02/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ε' ν.4337/2015 : **30.000,00 ευρώ X 10% = 3.000,00 ευρώ**

Υπ'αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Δεν προέκυψε διαφορά φόρου

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος

-Πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 ν.2523/1997 : **300,00 ευρώ**

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

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.