



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 29/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 2745

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 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των: 1) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 2) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 3) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 4) υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 2) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής

περιόδου 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 3) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, 4) υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Π.Δ. 186/1992 & Ν.4093/2012 της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

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 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

1. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος α) πρόστιμο ποσού ύψους 276.666,01 €, λόγω έκδοσης ενενήντα τεσσάρων (94) πλήρως εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 691.665,04 ευρώ και β) πρόστιμο ποσού ύψους 782.176,24 € λόγω έκδοσης τριακοσίων είκοσι τεσσάρων (324) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 3.910.881,20 ευρώ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ως πραγματικά υποκρυπτόμενος της βρετανικής οντότητας

2. Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος α) πρόστιμο ποσού ύψους 113.969,12 €, λόγω έκδοσης ογδόντα επτά (87) πλήρως εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 284.922,80 ευρώ, β) πρόστιμο ποσού ύψους 337.036,46 € λόγω έκδοσης διακοσίων ογδόντα έξι (286) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 1.685.182,32 ευρώ ως πραγματικά υποκρυπτόμενος της βρετανικής οντότητας, γ) πρόστιμο ποσού ύψους 18.087,50 €, λόγω μη έκδοσης εννέα (9) τιμολογίων αγοράς παροχής υπηρεσιών από την προμηθεύτρια επιχείρηση, συνολικής αξίας 72.350,00 ευρώ, δ) πρόστιμο ποσού ύψους 93.818,93 €, λόγω έκδοσης πενήντα τεσσάρων (54) πλήρως εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 234.547,32 ευρώ, ε) πρόστιμο ποσού ύψους 474.489,37 € λόγω έκδοσης εκατόν εβδομήντα τριών (173) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας

2.372.446,85 ευρώ ως πραγματικά υποκρυπτόμενος, ιδιοκτήτης και φορολογικός αντιπρόσωπος της βρετανικής οντότητας , στ) πρόστιμο ποσού ύψους 481.215,68 €, λόγω έκδοσης δέκα (10) πλήρως εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 1.203.309,20 ευρώ και ε) πρόστιμο ποσού ύψους 551.012,30 € λόγω έκδοσης είκοσι πέντε (25) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 2.755.061,48 ευρώ ως πραγματικά υποκρυπτόμενος, ιδιοκτήτης και φορολογικός αντιπρόσωπος της βρετανικής οντότητας , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

3. Με την υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος α) πρόστιμο ποσού ύψους 141.197,36 €, λόγω έκδοσης σαράντα ενός (41) πλήρως εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 352.993,41 ευρώ, β) πρόστιμο ποσού ύψους 446.088,53 € λόγω έκδοσης εκατόν έντεκα (111) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 2.230.442,67 ευρώ ως πραγματικά υποκρυπτόμενος της βρετανικής οντότητας , γ) πρόστιμο ποσού ύψους 14.822,50 €, λόγω μη έκδοσης επτά (7) τιμολογίων αγοράς παροχής υπηρεσιών από την προμηθεύτρια επιχείρηση , συνολικής αξίας 59.290,00 ευρώ, δ) πρόστιμο ποσού ύψους 34.580,00 € λόγω έκδοσης εκατόν δέκα τεσσάρων (114) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 172.900,00 ευρώ ως πραγματικά υποκρυπτόμενος, ιδιοκτήτης και φορολογικός αντιπρόσωπος της βρετανικής οντότητας , ε) πρόστιμο ποσού ύψους 369.736,63 €, λόγω έκδοσης σαράντα ενός (41) πλήρως εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 924.341,58 ευρώ και ε) πρόστιμο ποσού ύψους 956.602,70 € λόγω έκδοσης διακοσίων εξήντα τεσσάρων (264) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 4.783.013,50 ευρώ ως πραγματικά υποκρυπτόμενος, ιδιοκτήτης και φορολογικός αντιπρόσωπος της βρετανικής οντότητας , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013.

4. Με την υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος α) πρόστιμο ποσού ύψους 12.826,00 €, λόγω έκδοσης τριών (3) πλήρως εικονικών, ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 32.065,00 ευρώ και β) πρόστιμο ποσού ύψους 6.320,80 € λόγω έκδοσης δύο (2) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς ελληνικές επιχειρήσεις συνολικής αξίας 31.604,00 ευρώ, ως πραγματικά υποκρυπτόμενος, ιδιοκτήτης και φορολογικός αντιπρόσωπος της βρετανικής οντότητας , για το φορολογικό έτος 2014..

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Π.Δ. 186/1992 & Ν.4093/2012 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου, αφορμή της οποίας αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./2017 αποστολή φακέλου υπόθεσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής - Αιγαίου, Γ' Υποδ/νση Ελέγχων, Τμ. Ερευνών Β' και το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο «Αποστολή Στοιχείων» της ίδιας υπηρεσίας σύμφωνα με το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων, μαζί με τους του και του , είναι πραγματικά υποκρυπτόμενοι πίσω από την έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων από τις τρεις (3) Βρετανικές οντότητες: 1., 2. και 3. Σύμφωνα με το ανωτέρω αναφερόμενο πληροφοριακό δελτίο, οι τρεις (3) ανωτέρω Βρετανικές οντότητες εξέδωσαν συνολικά 1.629 εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 21.665.106,37€ στις χρήσεις 2011 έως 2014, σε συνολικά 547 Ελληνικές επιχειρήσεις. Οι ανωτέρω Βρετανικές οντότητες ανέλαβαν και υπέβαλαν 547 αιτήσεις για λογαριασμό Ελληνικών επιχειρήσεων, προκειμένου να χρηματοδοτηθούν μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, ήτοι α), β)και γ) Σύμφωνα με την έρευνα που διεξήγαγε η ανωτέρω υπηρεσία, οι τρεις (3) ανωτέρω Βρετανικές οντότητες, είχαν εν τοις πράγμασι πλήρως οργανωμένη και ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα (οδός), υποκρυπτόμενοι ιδιοκτήτες και διαχειριστές ήταν ο προσφεύγων και οι και και η διαχείριση όλων των δραστηριοτήτων των ανωτέρω οντοτήτων διενεργούνταν από την Ελλάδα από τους ανωτέρω υποκρυπτόμενους. Ο προσφεύγων, μαζί με τους και , ίδρυσαν ένα πλέγμα από είκοσι τρεις (23) συνολικά επιχειρήσεις με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Η.Π.Α., την Νέα Ζηλανδία, την Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα, με στόχο την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την μία εταιρεία στην άλλη, την έκδοση εικονικών τιμολογίων σε Ελληνικές επιχειρήσεις και την δημιουργία άλλων οντοτήτων. Στόχος των ανωτέρω ήταν η ιδιοποίηση επιχορηγήσεων μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, ήτοι α), β) και γ), υποβάλλοντας αιτήσεις επιχορήγησης για λογαριασμό Ελληνικών επιχειρήσεων, στις οποίες εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων.

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

1. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης).

2. Νομικώς πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου α) λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου για πλείονες παραβάσεις και β) λόγω υπολογισμού του επιβληθέντος προστίμου με τον ίδιο συντελεστή τόσο για την παράβαση της έκδοσης, όσο και γι' αυτή της λήψης μερικώς εικονικών τιμολογίων.
3. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διαχειριστικής περιόδου 2011.
5. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω αναρμοδιότητας της εκδούσας Αρχής.

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 :

«Άρθρο 66

Εγκλήματα φοροδιαφυγής

.....

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των

παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

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

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

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

δ)..... ε).....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4174/2013 :

«Παραμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια

Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015:

«Αυτουργοί και συνεργοί

1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

2.

3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός.

4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις

της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1091/29.4.2013, με θέμα την κοινοποίηση της αρ. 525/2012 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 «Εικονική επιχείρηση -κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο» του με αρ.πρωτ. 1506/30-01-2007 Οδηγού ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων του ΥΠΟΙΚ δίνονται σαφείς οδηγίες στα ελεγκτικά όργανα για τον τρόπο αντιμετώπισης του υποκρυπτόμενου ως ακολούθως : «Αναφορικά με την εικονική επιχείρηση και τις κυρώσεις σε υποκρυπτόμενο πρόσωπο, τέθηκε σχετικό ερώτημα στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), σε βάρος ποίου θα γίνει ο καταλογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, σε περίπτωση εικονικότητας του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης. Το Ν.Σ.Κ. εξέδωσε την αριθ. 84/1999 Γνωμοδότησή του, που κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1093/16.04.1999, και η οποία αποτέλεσε περαιτέρω αιτία για νομοθετική ρύθμιση του ανωτέρω θέματος. Έτσι ρητά πλέον ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α΄15/28.1.2004), ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.»

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (28 Ιανουαρίου 2004), για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Με βάση τα παραπάνω και για τις περιπτώσεις που συντρέχει εφαρμογή των άρθρων 14 του Ν. 2523/1997 για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, η προβλεπόμενη Ειδική Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται, ως πράγματι

ασκών τη δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι σε βάρος του φερόμενου εκδότη που αποδεικνύει ότι είναι παντελώς αμέτοχος με τη συναλλαγή.»

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση και βάσει του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου, ένορκες καταθέσεις, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα αρχεία και έγγραφα, κλπ, διαπιστώθηκαν τα εξής: Ο προσφεύγων μαζί με τους και , είναι πραγματικά υποκρυπτόμενοι πίσω από ένα πλέγμα είκοσι τριών (23) συνολικά οντοτήτων με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Η.Π.Α., την Νέα Ζηλανδία, την Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα. Οι συγκεκριμένες οντότητες είναι ανύπαρκτες από φορολογικής άποψης, καθώς δεν υποβάλλουν δηλώσεις, δεν διαθέτουν επαγγελματικές εγκαταστάσεις και δεν απασχολούν προσωπικό. Οι ανωτέρω οντότητες ιδρύθηκαν με στόχο την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την μία εταιρεία στην άλλη, την έκδοση εικονικών τιμολογίων σε Ελληνικές επιχειρήσεις και την δημιουργία άλλων οντοτήτων.

Από το σύνολο των οντοτήτων, τρεις (3) βρετανικές οντότητες α) β) και γ) υπέβαλαν για λογαριασμό Ελληνικών επιχειρήσεων 547 αιτήσεις επιχορήγησης μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, ήτοι α) , β) και γ) και εξέδωσαν συνολικά 1.629 εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 21.665.106,37€ στις χρήσεις 2011 έως 2014. Από το σύνολο των εικονικών τιμολογίων, 330 τιμολόγια αξίας 3.723.574,02 € είναι πλήρως εικονικά ως προς την συναλλαγή, καθώς διαπιστώθηκε ότι οι υπηρεσίες που εμπεριέχονταν σε αυτά, δεν είχαν παρασχεθεί ποτέ, ενώ τα υπόλοιπα 1.299 τιμολόγια αξίας 17.941.532,02 €, είναι μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς τη συναλλαγή, καθώς η , ως ενδιάμεσος φορέας πληρωμών, θεώρησε ότι για τις αντίστοιχες συναλλαγές υφίστανται στην καλύτερη περίπτωση υπερτιμολόγηση, αν όχι πλήρη εικονικότητα.

Οι ανωτέρω οντότητες είχαν εν τοις πράγμασι πλήρως οργανωμένη και ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα (....., στη χρήση 2011 και στην οδό , , από το 2012). Οι πραγματικοί εκπρόσωποι και διαχειριστές των οντοτήτων ήταν ο προσφεύγων μαζί με τους και

Επιπλέον, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι οι εξοφλήσεις των εικονικών τιμολογίων ήταν επίσης εικονικές, καθώς εξοφλούνταν από συγκεκριμένο υποκατάστημα της στο Κολωνάκι (Ηροδότου), με καταθέτη είτε τον προσφεύγοντα (383 περιπτώσεις αιτημάτων), είτε άλλα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα, σε λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών οντοτήτων στην , αφού προηγουμένως διενεργούνταν ανάλογες αναλήψεις. Στην πραγματικότητα δηλαδή, ανακύκλωναν

τα ίδια ποσά, καθώς έκαναν αναλήψεις και στη συνέχεια τα ξανακατέθεταν με την αιτιολογία της εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων.

Η είσπραξη των ποσών των επιχορηγήσεων διενεργούνταν πάλι από τους ίδιους, με οπισθογράφηση των επιταγών και κατάθεση των ποσών των επιχορηγήσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς νομικών οντοτήτων που ουσιαστικά ανήκαν στους τρεις (3) εμπλεκόμενους ή σε τραπεζικούς λογαριασμούς των ίδιων των εμπλεκόμενων, ακόμη και με έκδοση της επιταγής κατευθείαν στο όνομα του προσφεύγοντος. Στη συνέχεια, απέδιδαν μέρος του ποσού της επιχορήγησης ως «μερίδιο» στην Ελληνική εταιρεία - πελάτη, είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του πελάτη, είτε με καταβολή μετρητών.

Ο προσφεύγων, ως πραγματικά υποκρυπτόμενος πίσω από τις τρεις (3) βρετανικές οντότητες α) β) και γ), δεν δήλωσε για τις ανωτέρω οντότητες έναρξη επαγγελματικής εγκατάστασης στην Ελλάδα, κατά παράβαση των διατάξεων του ν.2859/2000 (ΦΠΑ).

Επιπλέον, για την βρετανική οντότητα διαπιστώθηκε ότι δεν ζήτησε και δεν εξέδωσε η ίδια τιμολόγια αγοράς για παρασχεθείσες υπηρεσίες από την προμηθεύτρια επιχείρηση, συνολικής αξίας 131.640,00 € στις χρήσεις 2012 και 2013.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σε βάρος του προσφεύγοντος σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου καταλογίστηκαν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. οι οποίες επισύρουν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου την επιβολή προστίμων διότι ως υποκρυπτόμενος της βρετανικής οντότητας, και, εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών τιμολογίων για τις χρήσεις 2011-2014 όπως αναφέρονται αναλυτικά στις διαπιστωθείσες παραβάσεις της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (σελ. 26).

Σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ανωτέρω Ν. 4337/2015 για τις παραβάσεις των διατάξεων Κ.Β.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του νόμου 4337/2015 δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 αλλά επιβάλλονται τα πρόστιμα που ορίζονται στο άρθρο 7 παρ. 3 του ανωτέρω Ν. 4337/2015 και επομένως ορθά επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2011-2013. Όσον αφορά δε για τη χρήση 2014 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 5 του ανωτέρω Ν. 4337/2015 παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού και στις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 έχουν εφαρμογή οι ίδιες διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 7 του ανωτέρω Ν. 4337/2015.

Περαιτέρω όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη ισχύος της ευμενέστερης ρύθμισης του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β του Ν. 4337/2015 που αναφέρει ότι: «4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται, β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται.» πρέπει να σημειωθεί ότι η κατάργηση των ανωτέρω διατάξεων δεν σημαίνει σε καμία περίπτωση ότι ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται για τις εν λόγω παραβάσεις που τελούνται από 1-12-2015 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου) και μετά.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων ορθώς εκδόθηκαν οι ανωτέρω πράξεις και ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης της αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου: α) Λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου για πλείονες παραβάσεις και β) λόγω υπολογισμού του επιβληθέντος προστίμου με τον ίδιο συντελεστή τόσο για την παράβαση της έκδοσης όσο και για αυτήν της λήψης μερικών εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, α) σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ανωτέρω Ν. 4337/2015 για τις παραβάσεις των διατάξεων Κ.Β.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του νόμου 4337/2015 δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 αλλά επιβάλλονται τα πρόστιμα που ορίζονται στο άρθρο 7 παρ. 3 του ανωτέρω Ν. 4337/2015 για τις χρήσεις 2011-2013. Όσον αφορά δε για τη χρήση 2014 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 5 του ανωτέρω Ν. 4337/2015, παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού και στις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 έχουν εφαρμογή οι ίδιες διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 7 του ανωτέρω Ν. 4337/2015. Στις ανωτέρω διατάξεις προβλέπονται τα πρόστιμα σύμφωνα με την εκάστοτε παράβαση και σύμφωνα με την αυτοτέλεια αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος καταλόγισε τα συγκεκριμένα πρόστιμα διότι σύμφωνα με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του, προέκυψαν αυτοτελείς παραβάσεις ανά διαχειριστική χρήση που αναφέρονται αναλυτικά στη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (σελ. 26 κλπ) που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των προσβαλλόμενων πράξεων και επίσης περιγράφονται αρκούντως σε αυτές. Καθεμία από τις συγκεκριμένες πράξεις επιβολής προστίμου αφορά διαφορετική διαχειριστική περίοδο. Επιπλέον από τις διατάξεις του νόμου δεν προβλέπεται ότι δεν μπορούν να σωρευθούν πλείονες παραβάσεις σε μια πράξη επιβολής προστίμου ίδιας φορολογίας (ΚΒΣ) και διαχειριστικής χρήσης. Ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου για πλείονες παραβάσεις είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

β) Σύμφωνα με τα πορίσματα του ελέγχου σε βάρος του προσφεύγοντος καταλογίστηκαν οι αναλυτικά αναφερόμενες παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ανά διαχειριστική περίοδο διότι ο προσφεύγων ως υποκρυπτόμενος εταίρος βρετανικών εταιριών προέβη στην έκδοση κατά περίπτωση μεγάλου αριθμού πλήρως ή μερικώς εικονικών τιμολογίων (τα οποία αναλυτικά αναφέρονται στο πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ) καθώς και στη μη έκδοση κάποιων τιμολογίων αγοράς παροχής υπηρεσιών σε δύο περιπτώσεις. Από τα πορίσματα δε του ελέγχου δεν προέκυψε καμία παράβαση που να αφορά σε λήψη εικονικών τιμολογίων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπολογισμού του επιβληθέντος προστίμου με τον ίδιο συντελεστή 20% τόσο για την παράβαση της έκδοσης όσο και για αυτήν της λήψης μερικών εικονικών τιμολογίων είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών

Επειδή, σύμφωνα με το πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής - Αιγαίου, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου, η βρετανική οντότητα ιδρύθηκε το 2011 στο Ηνωμένο Βασίλειο με καταστατική έδρα, και μετόχους τις βρετανικές οντότητες: α) και β) Από έρευνα που διενήργησε η ανωτέρω υπηρεσία, καθώς και από συνεκτίμηση στοιχείων που συνέλεξε, ένορκων καταθέσεων, κλπ., διαπιστώθηκε ότι η πραγματική έδρα της βρετανικής οντότητας κατά την ίδρυση της το 2011 ήταν στην Ελλάδα,, Το ακίνητο επί της, είχε αρχικά μισθωθεί από 12/01/2010 έως 15/02/2011 από την εταιρεία ΚΑΙΝΟΤΟΜΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ, της οποίας διαχειρίστρια ήταν η σύζυγος του, κα (η οποία είναι και κόρη του προσφεύγοντος). Την 01/03/2011 υπεγράφη νέο μισθωτήριο συμβόλαιο για το εν λόγω ακίνητο με τον, αποκλειστικά ως κατοικία. Από το ακίνητο αποχώρησε τον Νοέμβριο του 2011, αφήνοντας οφειλές από ενοίκια και λογαριασμούς ΔΕΚΟ.

Στις 25/07/2012 ιδρύθηκαν από τον προσφεύγοντα και από τους και, δύο βρετανικές οντότητες: α) και β) Μέτοχοι και στις δύο επιχειρήσεις είναι οι βρετανικές οντότητες : α) και β), οι οποίες είναι μέτοχοι και στην

Στις 25/05/2013, έκανε έναρξη εργασιών στην Ελλάδα η επιχείρηση, ΑΦΜ, με διαχειριστή τον προσφεύγοντα

..... και μέλη τις βρετανικές επιχειρήσεις : α)
....., ΑΦΜ, Ο.Μ. με ποσοστό 50% και β)
....., ΑΦΜ, Ε.Μ. με ποσοστό 50%. Στις Βρετανικές
επιχειρήσεις διαχειριστής είναι ο προσφεύγων. Η έδρα της είναι η
δ/ση

Με την με αρ./2013 έκθεση κατάσχεσης της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων
- Τμήμα Α' του Σ.Δ.Ο.Ε., στα πλαίσια αντίστοιχης έρευνας που αυτή διεξήγαγε, κατασχέθηκαν
έγγραφα και ηλεκτρονικά αρχεία από την έδρα της επιχείρησης επί
της Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων εγγράφων
και ηλεκτρονικών αρχείων, προκύπτει ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά των τριών βρετανικών
οντοτήτων με τις ελληνικές επιχειρήσεις, η υποβολή των αιτήσεων, οι τιμολογήσεις, η διαχείριση
των εισπράξεων των επιχορηγήσεων και η απόδοση των «μεριδίων» στις ελληνικές επιχειρήσεις -
πελάτες, διενεργούνταν από τις εγκαταστάσεις επί της στο
Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η είχε έδρα στην Ελλάδα το 2011 την
....., ενώ από το 2012 και οι τρεις βρετανικές επιχειρήσεις
α) β) και γ)
..... είχαν έδρα την

Επιπλέον, σύμφωνα με το πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής - Αιγαίου, το οποίο αποτελεί
αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων μαζί με τους
..... και, ίδρυσαν ένα πλέγμα από είκοσι
τρεις (23) συνολικά επιχειρήσεις με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Η.Π.Α., τη Νέα Ζηλανδία, την
Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα, με στόχο την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την μία
εταιρεία στην άλλη, την έκδοση εικονικών τιμολογίων σε Ελληνικές επιχειρήσεις και την δημιουργία
άλλων οντοτήτων.

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι εξοφλήσεις των εικονικών τιμολογίων ήταν επίσης
εικονικές, καθώς εξοφλούνταν από συγκεκριμένο υποκατάστημα της
.....στο Κολωνάκι (Ηροδότη), με καταθέτη είτε τον προσφεύγοντα
..... (383 περιπτώσεις αιτημάτων), είτε άλλα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα,
σε λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών οντοτήτων στην
αφού προηγουμένως διενεργούνταν ανάλογες αναλήψεις. Στην πραγματικότητα δηλαδή
ανακύκλωναν τα ίδια ποσά, καθώς έκαναν αναλήψεις και στη συνέχεια τα επανακατέθεταν με την
αιτιολογία της εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων. Εναλλακτικά, κάποιες εξοφλήσεις
διενεργούνταν με μεταφορά χρημάτων από τραπεζικό λογαριασμό της βρετανικής οντότητας
....., προς τραπεζικούς λογαριασμούς των τριών (3) Βρετανικών
οντοτήτων με την αιτιολογία της εξόφλησης τιμολογίων και στη συνέχεια τα μεταφερόμενα ποσά
επέστρεφαν στον τροφοδότη λογαριασμό της Η είσπραξη των ποσών
των επιχορηγήσεων διενεργούνταν πάλι από τους ίδιους, με οπισθογράφιση των επιταγών και
κατάθεση των ποσών των επιχορηγήσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς νομικών οντοτήτων που

ουσιαστικά ανήκαν στους τρεις (3) εμπλεκόμενους ή σε τραπεζικούς λογαριασμούς των ίδιων των εμπλεκόμενων, ακόμη και με έκδοση της επιταγής κατευθείαν στο όνομα του προσφεύγοντος Στη συνέχεια, απέδιδαν μέρος του ποσού της επιχορήγησης ως «μερίδιο» στην Ελληνική εταιρεία - πελάτη, είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του πελάτη, είτε με καταβολή μετρητών. Εξ όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος οδηγήθηκε σε ασφαλείς διαπιστώσεις και κατόπιν τούτων εξέδωσε νόμιμα τις προσβαλλόμενες πράξεις αιτιολογώντας νομίμως, σαφώς και επαρκώς τις καταλογιζόμενες παραβάσεις λόγω άσκησης της σχετικής δραστηριότητας ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο κατόπιν ορθής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νομιμότητας είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διαχειριστικής περιόδου 2011

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 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 την 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: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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...». Επιπλέον στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 προβλέπεται ότι: «...5. 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.»

Στην προκειμένη περίπτωση με τη με αριθμό 1032/2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 2011 καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 που αφορά στη χρήση 2011. Σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό με πενταετή προθεσμία παραγραφής, που αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται της ελεγχόμενης χρήσης, ίσχυσε μέχρι την 31-12-2017. Περαιτέρω πρέπει να επισημανθεί 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 άρθρ. 68 του Ν.

2238/1994 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 αρχής στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος.

Άλλως και σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων ορθώς κοινοποιήθηκε η ανωτέρω πράξη την 29/12/2017, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση επίδοσης καθώς δεν έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή του προστίμου και ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω αναρμοδιότητας της εκδούσας Αρχής

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψε ότι η εταιρίαείχε έδρα στην Ελλάδα το 2011 την ,
....., ενώ από το 2012 και οι τρεις βρετανικές επιχειρήσεις:
α....., β)και γ)
..... είχαν έδρα την Οι ανωτέρω
οντότητες είχαν εν τοις πράγμασι πλήρως οργανωμένη και ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα. Οι πραγματικοί εκπρόσωποι και διαχειριστές των οντοτήτων ήταν ο προσφεύγων
..... μαζί με τους και
.....

Ωστόσο οι ανωτέρω εταιρίες βρετανικών συμφερόντων δεν έχουν εγγραφεί στο φορολογικό μητρώο ούτε έχουν δηλώσει φορολογική έδρα, με αποτέλεσμα η αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να προσδιορίζεται από τον τόπο κατοικίας του προσφεύγοντος και υποκρυπτόμενου εκπροσώπου, διαχειριστή σύμφωνα με τα πορίσματα του ελέγχου των ανωτέρω εταιριών.

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν αρμοδίως και νομίμως από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας λόγω της διεύθυνσης κατοικίας του προσφεύγοντος και εκπροσώπου των ανωτέρω εταιριών και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αόριστος και ανεπίδεκτος δικαστικής εκτιμήσεως και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Π.Δ. 186/1992 & Ν.4093/2012 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2011

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β΄ ν.4337/2015 : **691.665,04 X 40% = 276.666,02 ευρώ**
- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 γ΄ ν.4337/2015 : **3.910.881,20 X 20% = 782.176,24 ευρώ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2012

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β΄ ν.4337/2015 : **1.722.509,32 X 40% = 689.003,73 ευρώ**
- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 γ΄ ν.4337/2015 : **6.652.690,65 X 20% = 1.330.538,13 ευρώ**
- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 στ΄ ν.4337/2015 : **72.350,00 X 25% = 18.087,50 ευρώ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2013

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β΄ ν.4337/2015 : **1.277.334,99 X 40% = 510.933,99 ευρώ**
- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 γ΄ ν.4337/2015 : **7.242.356,17 X 20% = 1.448.471,23 ευρώ**
- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 στ΄ ν.4337/2015 : **59.290,00 X 25% = 14.822,50 ευρώ**

Φορολογικό έτος 01/01-31/12/2014

Υπ'αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β΄ ν.4337/2015 : **32.065,00 X 40% = 12.826,00 ευρώ**
- Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 γ΄ ν.4337/2015 : **31.604,00 X 20% = 6.320,80 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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

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

**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.