



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 14-05-2018

Αριθμός απόφασης: 2400

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 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /22-12-2017 (αρ. αποφ. /2017) Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /22-12-2017 (αρ. αποφ. /2017) Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας καθώς και την από 21/12/2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /22-12-2017 (αρ. αποφ. /2017) Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους **1.945,50 €** (=19.455,00€ x 10%) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015.

Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού τιμολογίου με στοιχεία τιμολογίου /23-10-2011 συνολικής καθαρής αξίας **19.455,00€** από τη βρετανική οντότητα με την επωνυμία- Α.Φ.Μ./, στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge 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 7 παρ. 3 ε' του ν. 4337/2015.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 21/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα κατόπιν της υπ. αριθμ. /17-11-2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθμ. /21.09.2017 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής-Αιγαίου, με συνημμένο το δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και το υπ' αριθμ. /14.09.2017 υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) της παραπάνω υπηρεσίας προς την προσφεύγουσα, σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες, και «....., οι οποίες είχαν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό Ελληνικών επιχειρήσεων. Σκοπός τους ήταν η εξαπάτηση των Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας του διενεργηθέντος φορολογικού έλεγχου και της εκδοθείσης εκθέσεως έλεγχου και ακολούθως επί τη βάσει αυτής πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015. (Άρθρα 66, 23, 28, 34, 25 και 37 του Ν.4174/2013).

Β. Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων - Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών υπό των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 170/2014, ΣΤΕ 12033/2012, ΣΤΕ 2963/2013 και ΣΤΕ 1604/2011)

Γ. Μη νομιμότητα της πράξεως επιβολής προστίμου/22.12.2017, χρήσεως 2011, λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως).

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 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** με τίτλο «Βάρος Απόδειξης» 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, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε και παρ. 5 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:

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.

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170).».

Επειδή, στο 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 αναφέρεται:

« «Η Υπηρεσία μας έχει ήδη διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (....., &), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (.....), 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 *digi-lodge*, *digi-retail* και *digi-content*. **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 τοπικές 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./02-11-2016 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 υποτυπώδως είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την 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 τοπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).
- 3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης *digi-lodge*, 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/παράνομως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τη βρετανική οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, καθώς από τα ως άνω ευρήματα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

- η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει αίτημα για την «Ενίσχυση ξενοδοχειακών και τουριστικών καταλυμάτων για τη δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων -digi-lodge» με ηλεκτρονικό κωδικό αιτήματος ολοκλήρωσης για δαπάνες επενδυτικού σχεδίου συνολικής καθαρής αξίας 19.455,00 ευρώ. Για τις εν λόγω δαπάνες εκδόθηκε το υπ' αριθμ. /01-19-2011 Τ.Π.Υ. εκδοθέν από την εταιρεία και το οποίο εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικής κατάθεσης στην Επισημαίνεται ότι το εν λόγω αίτημα ολοκλήρωσης με την περιγραφή όλων των ανωτέρω στοιχείων φέρει σφραγίδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος,
- -είχε υπογραφεί σύμβαση (με ημερομηνία σύνταξης αυτής την 22/10/2011) μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας, η οποία υπογράφεται και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη και έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας την 11.09.2012,
- -με το με αριθμ.πρωτ. /28-11-2012 (αριθμ. ηλεκτρονικής καταχώρησης) αίτημα της προσφεύγουσας, προς την ζητήθηκε εκταμίευση της ενίσχυσης . Το ποσό της εκταμίευσης αποτελούσε το 60% του συνολικού επενδυτικού σχεδίου ήτοι ποσό 11.673,00 ευρώ (60% X19.455,00 ευρώ) και για αυτό εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα το με αριθμ. /19-11-2012 αθεώρητο τιμολόγιο πώλησης, και η υπ' αριθμ. /19-11-2012 απόδειξη είσπραξης, ενώ για το σκοπό της είσπραξης προσκομίσθηκαν : α) πιστοποιητικό από το Πρωτοδικείο Καρδίτσας το οποίο η ίδια η προσφεύγουσα αιτήθηκε προκειμένου να πιστοποιηθεί ότι δεν έχει πτωχεύσει β) βεβαίωση ασφαλιστικής ενημερότητας και γ) βεβαίωση φορολογικής ενημερότητας.

Επειδή, ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει όλως αβάσιμος, καθόσον ερείδεται επί εσφαλμένης νομικής βάσεως. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι η διαδικασία του ελέγχου δεν ήταν νόμιμη επειδή δεν ακολουθήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 34, 66 και 28 του Κ.Φ.Δ., που

προβλέπουν την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού σε περιπτώσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν της ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ., για τις οποίες επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθ. 55 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 7 του ν. 4337/2015. Συνακόλουθα, όλος ο νομικός συλλογισμός της προσφεύγουσας είναι λανθασμένος, επειδή θεωρεί ότι το σημείωμα διαπιστώσεων επέχει θέση προσωρινής πράξης προστίμου - διορθωτικού προσδιορισμού κατά τα λεγόμενά της- οπότε σε περίπτωση που προκύψουν νέα στοιχεία οφείλει ο έλεγχος να τη διορθώσει κατόπιν υποβολής νέων στοιχείων, ως τέτοια δε νέα στοιχεία θεωρεί τις διευκρινίσεις που έδωσε με την απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της νομιμότητας είναι απορριπτός ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το δεύτερο ισχυρισμό που προβάλλεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» διότι δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, αν το επίμαχο στοιχείο ήταν εικονικό δηλαδή δε θα μπορούσε να ελέγξει ή να διαπιστώσει αν ήταν μεγαλύτερη η αξία των αναφερόμενων σε αυτό εργασιών και συγκεκριμένα η δημιουργία διαδικτυακού ιστοτόπου της ξενοδοχειακής επιχείρησής του καθώς για αυτό απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις τις οποίες δεν διαθέτει. Ωστόσο, από τα ως άνω στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα ευρήματα του ελέγχου αποδεικνύεται με εμπεριστατωμένο τρόπο αφενός η συναλλακτική ανυπαρξία της βρετανικής επιχείρησης και αφετέρου η συμμετοχή του προσφεύγοντος στην διαδικασία αίτησης και λήψης της επιχορήγησης, ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος και απορριπτός.

Επειδή, σχετικά με τον τρίτο λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης που προβάλλεται από την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι θα έπρεπε να έχουν αναδρομική εφαρμογή οι ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 3 παρ.4 περ. β του ν. 4337/2015 όπως ισχύουν για το μέλλον. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, ο χρόνος διάπραξης της παράβασης είναι η 23-10-2011 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι οι παράγραφοι 3 και 4 του ίδιου άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, ήτοι την 17-10-2015, συνεπώς ορθώς επεβλήθη το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3(ε) του ν.4337/2015 η οποία επισύρει πρόστιμο 10% της αξίας του στοιχείου καθώς η λήψη του εικονικού στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας,, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 **22/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(ε) του ν.4337/2015 : 19.455,00 ευρώ Χ 10% = 1.945,50€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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