



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη **17-05-2018**

Αριθμός απόφασης: **956**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με αρ. πρωτοκόλλου/..-01-2018 ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των: **α)** της υπ.αρ. .../..-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **β)** της υπ.αρ. .../..-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν.2523/97 & άρθρου 79 ν.4472/2017), για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και **γ)** της υπ.αρ. .../..-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου (Άρθρο 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015), για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Ο έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, διενεργήθηκε κατόπιν του με αρ.πρωτ./-09-2017 εγγράφου-Δελτίου πληροφοριών της Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, το οποίο έλαβε αριθμ. εισερχ. εγγράφου/-09-2017 στη Δ.Ο.Υ., συνέπεια του οποίου εξεδόθη η με αρ./-10-2017 εντολή του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 έως 31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ1037/2005. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων-εξόδων της επιχείρησης της κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1 και 18 παρ. 1,2 & 9 του ΚΒΣ (ΠΔ186/92), ένα (1) μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digilodge, έκδοσης της οντότητας-Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με στοιχεία/-11-2011 καθαρής αξίας 25.450,00€ χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Στο ΣΔΟΕ, που διενέργησε τον αρχικό έλεγχο, περιήλθαν αρχικά οι με αριθ. Α.Β.Μ./-6-2013 και Α.Β.Μ./-7-2013 συσχετιζόμενες Παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, με τις οποίες εντέλλονταν η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων (πλημμελημάτων/κακουργημάτων), ύστερα από την με αριθ. πρωτ./-5-2013 αναφορά της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ Α.Ε και σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτές, πιθανολογούνταν έντονα η διάπραξη απάτης από συγκεκριμένα πρόσωπα μέσω της υποβολής πανομοιότυπων μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 (digi-lodge, digi-retail, digi-content & ict4growth) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να εξαπατηθεί ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (Κ. Τ. Π. Α.Ε.) δια της εκταμίευσής των σχετικών επιχορηγήσεων.

Στην πρώτη από τις ανωτέρω παραγγελίες γινόταν ευθεία αναφορά σε τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (....., &), οι οποίες είχαν υποβάλει προς την ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ Α.Ε. έναν δυσανάλογα μεγάλο αριθμό αιτημάτων αξιολόγησης-έγκρισης, ολοκλήρωσης και εκταμίευσης στο πλαίσιο των δράσεων digi-lodge, digi-retail και digi-content για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων - πελατών τους, οι παρασχεθείσες από αυτές υπηρεσίες όπως εμφανίζονταν στα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν

τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες/αστοχίες στην τεκμηρίωσή τους και όπου ως καταθέτες κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων από τις ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζονταν στην πλειονότητα των περιπτώσεων τα ίδια πάντα πρόσωπα, που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά για τα οποία πιθανολογούνταν ότι αποτελούσαν μέλη του ίδιου κυκλώματος εξαπάτησης των αρχών για την εκταμίευση τελικά των σχετικών κονδυλίων.

Στη δεύτερη εισαγγελική παραγγελία γινόταν αναφορά στην υποβολή πανομοιότυπων επενδυτικών προγραμμάτων στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης επενδυτικής δράσης ict4growth από είκοσι επτά (27) νεοσύστατες Ι.Κ.Ε., οι οποίες αποτελούσαν η κάθε μία με τη σειρά τους θυγατρικές εταιρείες άλλων είκοσι επτά οντοτήτων με έδρα το και στα επενδυτικά σχέδια των οποίων είχαν διαπιστωθεί και άλλες σοβαρές παρατυπίες πέραν του ταυτόσημου περιεχομένου τους.

Με την υπ.αρ.-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού 11.443,10€, διότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το σύνολο του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στο εικονικό φορολογικό στοιχείο.

Με την υπ.αρ.-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 ν.2523/97 & άρθρου 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.926,75€, διότι διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Με την υπ.αρ.-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου (Άρθρο 7 παρ.3&5 Ν.4337/15), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 5.090,00€, λόγω λήψης και καταχώρησης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας συνολικής αξίας 25.450,00€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν έλαβε και δεν καταχώρησε μερικώς εικονικό τιμολόγιο.
- Το εν λόγω τιμολόγιο περιγράφει και ανταποκρίνεται σε πραγματική συναλλαγή. Το έργο που περιγράφεται έχει παραληφθεί και χρησιμοποιηθεί, ενώ έχει καταβληθεί το τίμημα. Τόσο το έργο, όσο και την καταβολή πιστοποίησαν αρμόδια όργανα ελέγχου της επένδυσης.

- Τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύονται από τα βιβλία και στοιχεία και από όσα έγγραφα έχει εισφέρει η προσφεύγουσα στον έλεγχο. Αποδεικνύεται και η καταβολή του τιμήματος με τραπεζική κατάθεση.
- Μόνη υποχρέωση της προσφεύγουσας ήταν η επιβεβαίωση της φορολογικής προσωπικότητας της εκδότριας εταιρίας και η παράδοση του έργου.
- Είναι καλόπιστη δεδομένου ότι είχε ελεγχθεί η φορολογική ταυτότητα της ως άνω εταιρίας.
- Το τιμολόγιο χαρακτηρίζεται εικονικό σε όλη του την αξία, χωρίς αναφορά σε αναγραφόμενη αξία, η οποία κατά ένα τμήμα της είναι εικονική.
- Το Δημόσιο είχε το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών του. Στο Σημείωμα το παρατιθέμενο περιεχόμενο του Δελτίου Πληροφοριών κανένα ισχυρισμό δεν αποδεικνύει, αφού σε αυτό δεν γίνεται αναφορά στην προσφεύγουσα, ούτε στο συγκεκριμένο Α.Φ.Μ..
- Στην υπ' αριθμ. .../2017 προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται σε μερικώς εικονικό στοιχείο, ενώ το πρόστιμο υπολογίζεται σε ολόκληρη την αξία του και στην υπ' αριθμ. .../2017 προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται σε λήψη εικονικού στοιχείου «το οποίο ενόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορουμένου να αποκρύψει φορολογητέα υλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της

αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ.**, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης ../12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92): «Από το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών προκύπτει ότι το ΣΔΟΕ, μετά από έλεγχο που έγινε κατόπιν παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα, έχει ήδη διαπιστωθεί η διάπραξη φορολογικών παραβάσεων που συνίστανται στην έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκ μέρους τριών οντοτήτων (μία εκ των οποίων είναι η προς πολυάριθμες ελληνικές επιχειρήσεις κατά το χρονικό διάστημα 2011-2014. Στα πλαίσια του ελέγχου που πραγματοποίησε το ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της προσφεύγουσας δια της συνακόλουθης λήψης εικονικού τιμολογίου από τη μία εκ των ανωτέρω οντοτήτων με την επωνυμία -Α.Φ.Μ, στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.»

Επειδή, κατόπιν της υποβολής το 2016 από το ΣΔΟΕ στον Οικονομικό Εισαγγελέα της αναφοράς σχετικά με την ως άνω παραγγελία του, ο τελευταίος βασιζόμενος στα ευρήματα που εμπεριέχονταν σε αυτή διαβίβασε τη με αριθ./-11-2016 νέα παραγγελία, στην οποία ζήτησε τον έλεγχο των φορολογικών θεμάτων που ανέκυψαν, καθώς και την έρευνα περί τυχόν τέλεσης του αδικήματος της απιστίας σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το ΣΔΟΕ είχε **ήδη διαπιστώσει** τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων, που συνίσταται στην **έκδοση** εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των τριών ως άνω οντοτήτων προς πολυάριθμες ελληνικές επιχειρήσεις κατά το χρονικό διάστημα 2011 – 2014.

Στο πλαίσιο του ελέγχου που ακολούθησε στη συνέχεια διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της ελεγχόμενης οντότητας - Α.Φ.Μ., δια της συνακόλουθης **λήψης** εικονικού τιμολογίου από τη μία εκ των ανωτέρω οντοτήτων με την επωνυμία

..... - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge για ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθ./-09-2017 εντολή ελέγχου-έρευνας του ΣΔΟΕ σχετικά με τις συναλλαγές της ως άνω ελεγχόμενης με τις εταιρίες, με την οποία διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-τιρομηθεύτες τρεις ιδρυθείσες προς τούτο οντότητες (..... &), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο (.....), **αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένου μισθωμένου χώρου στην από το 2011 (..... και 2012 (..... &), 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 Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το Εμπορικό Μητρώο (.....) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής 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 της Υπηρεσίας μας, αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, από την έρευνα που διενεργήθηκε: α) από τους ελέγχους που διενήργησε το ΣΔΟΕ 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 μας 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 της και των στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο και την, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της και της, 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 ΣΔΟΕ οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ./-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, προέκυψαν τα ακόλουθα:

- 1) Οι τρεις 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 Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. για λογαριασμό των πελατών τους.

- 2) Για το λόγο αυτό, **κατασκευάστηκαν** στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα, 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 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 Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το Εμπορικό Μητρώο).
- 3) Σε εκατόν 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 (σε 118 περιπτώσεις) είτε ως προκαταβολή (σε 3 περιπτώσεις), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφησαν **σχεδόν άμεσα** στην ανωτέρω οντότητα «.....» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε., επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.
- 4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους του ΣΔΟΕ και από τα ευρήματα της κατάσχεσης προέκυψε ότι 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 του ελέγχου, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.
- 5) **Όλα** τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις 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.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων του ΣΔΟΕ, η ελεγχόμενη οντότητα - Α.Φ.Μ., έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της

οντότητας - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με στοιχεία/-11-2011 και συνολικής καθαρής αξίας 25.450,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Σημειώνεται τέλος ότι η ελεγχόμενη έχει εκταμιεύσει την επιχορήγηση για τη δράση digi-lodge

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου: «....6.3 Ύστερα από έλεγχο, από την υπηρεσία μας, διαπιστώθηκε ότι στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 το αρ./16-11-2011 (invoice) καταχωρήθηκε στο βιβλίο εσόδων-εξόδων (χειρόγραφο) στη στήλη των εξόδων και συγκεκριμένα ως αγορά παγίου χωρίς ΦΠΑ αξίας 25.450,00€ στη σελ. 17. Επίσης προσκομίστηκε στον έλεγχο φωτοαντίγραφο τραπεζικού γραμματίου είσπραξης αξίας 25.450,00€ της Τράπεζας κατάστημα όπου στα στοιχεία του IBAN αναφέρεται η Η υπηρεσία μας υιοθετεί το σκεπτικό και τα επιχειρήματα τα αναφερόμενα στο παραπάνω εκτεθέν Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ και καταλογίζει στην επιχείρηση με ΑΦΜ την παράβαση λήψης τουλάχιστον μερικώς εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της οντότητας ΑΦΜ/ΦΠΑ με στοιχεία/-11-2011 και συνολικής καθαρής αξίας 25.450,00€ χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.....Το σκεπτικό και τα επιχειρήματα τα αναφερόμενα στο παραπάνω εκτεθέν Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ υιοθετούνται από τον παρόντα έλεγχο ως εκτενή, επαρκή και πλήρηΕπιπλέον δεν προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη κάποια ισχυρά στοιχεία που να αποδοθούν το παραπάνω σκεπτικό της εικονικότητας και να δίνουν στον έλεγχο τη δυνατότητα διαφοροποίησης του από το Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ».

Επειδή, εν προκειμένου η Δ.Ο.Υ. απέδειξε την εικονικότητα του ληφθέντος, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικού τιμολογίου, την οποία και αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα του Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και το οποίο διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν.2859/00** ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α), β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 7 παρ. 3 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. 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.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 6 του Ν.2523/97** ορίζεται ότι: «.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι...».

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α§2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§73ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α [Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας](#)

1...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό **.../...-12-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. **.../...-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **5.201,41 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες X 0,73% = 38,69 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.241,69 €	2.600,70 €	2.012,42€	4.613,12€	4.613,12€

Επειδή και κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./18-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, ως ακολούθως :

α) την επικύρωση της με αριθμό **.../...-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την **τροποποίηση** των πράξεων αυτών αναφορικά και μόνο με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την επικύρωση της με αριθμό **.../...-12-2017** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

γ) την επικύρωση της με αριθμό **.../...-12-2017** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΦΠΑ

Με την αριθμ. **.../...-12-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	5.201,41 €	5.201,41 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	6.241,69 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013	0,00	2.600,70 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	2.012,42€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.443,10 €	9.814,53€

Πρόστιμο ΚΒΣ

Με την αριθμ. .../.../...-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 : **5.090,00€**.

Πρόστιμο ΦΠΑ

Με την αριθμ. .../.../...-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 6 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 : **2.926,75€**.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.