



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/12/2018

Αριθμός απόφασης: 5124

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Την από 30/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου,, κατά της υπ' αριθμ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αρ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7, παράγραφος 3 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 7.702,31 ευρώ (77.023,00X10%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών τιμολογίων με στοιχεία τιμολογίων, και /2013, συνολικής καθαρής αξίας 77.023,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία, 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, του ν. 4337/2015.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθμ. /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η οποία εκδόθηκε δυνάμει του υπ' αριθ. /2018 δελτίου πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, 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 για λογαριασμό των ελληνικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης).
- 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 για αυτή της λήψης μερικώς εικονικών τιμολογίων.
- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.
- 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 αξία...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή όταν διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη είναι μη νόμιμη λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 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 ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, στο από 21/03/2018 δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. της Α΄ Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής (Τμήμα ΣΤ΄) 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 τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία. Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε η Υπηρεσία μας 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 (.....), 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 στην Υπηρεσία μας οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ. /2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος,

1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την 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 Τράπεζα Πειραιώς, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας

υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «.....», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης *digí-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 της Υπηρεσίας μας, συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.

5) Όλα τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρανόμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 26/06/2018 οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και τις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Λαμίας επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν επιπροσθέτως και τα κάτωθι:

Τα επίμαχα τρία τιμολόγια αφορούσαν την προμήθεια και εγκατάσταση εξοπλισμού (server) και λογισμικού για την δημιουργία ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop), καθώς και την παροχή υπηρεσιών τεχνολογικού περιεχομένου για την προώθηση, τον εμπλουτισμό και την ανάπτυξή του.

Η εξόφληση των ως άνω τιμολογίων, φέρεται να πραγματοποιήθηκε με ανάληψη μετρητών από το Ταμείο και εν συνεχεία, κατάθεση αυτών σε λογαριασμό της εκδότριας στην Τράπεζα Πειραιώς από φυσικό πρόσωπο με στοιχεία του
ΑΔΤ:, ΑΦΜ:, το οποίο βάσει των όσων αναφέρονται στο πληροφοριακό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., είναι ένα από τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα ή εν τοις πράγμασι υπάλληλος των υποκρυπτόμενων προσώπων, πίσω από τη βρετανική οντότητα

Περαιτέρω, αν και στο φάκελο αιτήματος προς ολοκλήρωση που υποβλήθηκε στην για λογαριασμό της προσφεύγουσας αναφέρεται ότι η παροχή υπηρεσιών για τη δημιουργία, την προώθηση, τον εμπλουτισμό και την ανάπτυξη του ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop) αφορούν ιστότοπο με όνομα χώρου από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται τέτοιος ιστότοπος στο διαδίκτυο, ο οποίος είναι προφανές ότι θα αποτελούσε τη βάση για όλες τις φερόμενες ως παρασχεθείσες υπηρεσίες που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία. Επίσης, δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο κανένα στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η υλοποίηση της εν λόγω επένδυσης κατά το παρελθόν.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε ως τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς τις ελληνικές επιχειρήσεις και της είσπραξης των ανάλογων επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τη βρετανική οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, έλαβε τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικά εκδόσεως της ανωτέρω εταιρείας, στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, συνολικής καθαρής αξίας 77.023,00€.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ούτε προσκομίζεται από τον ο προσφεύγοντα οποιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου και να τεκμηριώνει τη μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή η προσβαλλόμενη δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή αφενός η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι ισχυρισμοί του κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης) και περαιτέρω νομικώς πλημμελής λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου για πλείονες παραβάσεις και λόγω υπολογισμού του επιβληθέντος προστίμου με τον ίδιο συντελεστή (20%) τόσο για την παράβαση της έκδοσης, όσο και για αυτή της λήψης μερικώς εικονικών τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«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.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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.

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.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλαβε υπόψη του τα στοιχεία της έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής - Αιγαίου όπως αυτά αναλύονται στο από 21/03/2018 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα δεδομένα από τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων και διαπίστωσε την παράβαση της λήψης τριών μερικώς εικονικών τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 77.023,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Λαμίας, δυνάμει των ανωτέρω διαπιστώσεων, καταλόγισε στον προσφεύγοντα τρεις ξεχωριστές παραβάσεις για τη λήψη ισάριθμων εικονικών φορολογικών

στοιχείων, εκδίδοντας μία ενιαία πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις ευεργετικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή πέραν της προαναφερθείσας παράβασης της λήψης των επίμαχων τιμολογίων, δεν καταλογίστηκαν πρόστιμα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων όπως αβάσιμα και δη παρελκυστικά ο προσφεύγων ισχυρίζεται.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η λήψη των ανωτέρω τιμολογίων δεν επέφερε μείωση φόρου εισοδήματος κατά το οικείο φορολογικό έτος 2013.

Επειδή η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, καταλόγισε ως όφειλε τις σχετικές παραβάσεις και επέβαλε, κατά δέσμια αρμοδιότητα, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 πρόστιμο, ήτοι, ποσό που ανέρχεται σε ποσοστό 10% επί της αξίας εκάστου εικονικού τιμολογίου και όχι 20% όπως αβάσιμα και αναληθώς επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι εν λόγω βρετανικές εταιρείες είχαν επαγγελματική εγκατάσταση στο Επομένως αρμόδιος Προϊστάμενος για την επιβολή προστίμου, είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Ελέγχου Αμαρουσίου και όχι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, λόγω της κατοικίας του στο Συκούριο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997: *«Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι, προκειμένου για επιτηδευματία φυσικό πρόσωπο ή πρόσωπο της παραγράφου 4 του άρθρου 2 ή του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του επιτηδευματία κατά περίπτωση και προκειμένου για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την παραλαβή της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Για τις λοιπές περιπτώσεις αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του παραβάτη....»*

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση 12 της με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 23 και 25 του ν. 4174/2013, είναι: *«Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της*

Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.....»

Επειδή η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου αφορά στις εκδότηριες επιχειρήσεις που διατηρούσαν στον εν λόγω Δήμο την φερόμενη έδρα τους.

Επειδή από τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου της εφαρμογής Taxis, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας. Ειδικότερα, προέβη σε έναρξη εργασιών ατομικής επιχείρησης την 06/02/1990 με έδρα στον και δηλωμένη ως κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ειδών εφαρμογής ηλεκτρισμού (κουζινών - πλυντηρίων - ψυγείων κλπ)». Επιπροσθέτως, κατά το έτος 2018 υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή ο κρινόμενος με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έλεγχος αφορά στον προσφεύγοντα ως λήπτη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, βάσει των προαναφερθέντων, αρμόδιος για τον έλεγχο και κατ' επέκταση για την επιβολή προστίμων είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης στην οποία ο επιτηδευματίας φορολογούμενος υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στην περίπτωση του προσφεύγοντος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του...»

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.....».

Επειδή στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή, εκτός από την υπ' αριθ. 109/2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου, προσβάλλεται και η από 26/06/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Επιβολής Προστίμων άρθρου 7§3 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Επειδή η ως άνω έκθεση ελέγχου προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου δεν συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη και δεν δύναται να προσβληθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/06/2018 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί το από 21/03/2018 δελτίο πληροφοριών της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, 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 30/07/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής

Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν. 4337/2015, χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Πρόστιμο περ. ε' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: 7.702,30 € .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.