



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/01/2019
Αριθμός απόφασης: 281

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 20/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του ΑΦΜ , κατά: α) της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, β) της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2011, γ) της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και δ) της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.821,75 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 3.445,31 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 255,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.522,78 €.

Με την υπ' αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 10.668,00 € (26.670,00X40%).

Με την υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 7.125,82 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 6.423,93 €, ήτοι συνολικό ποσό 13.549,75 €,

Με την υπ' αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 3.067,05 €.

Η παράβαση αφορά σε λήψη από μέρους της προσφεύγουσας ενός (1) εικονικού τιμολογίου με στοιχεία/2011 καθαρής αξίας 26.670,00 €, 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.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν των υπ. αριθμ./2018 και/2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει του με αρ. Πρωτ./2018 δελτίου πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Β' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής- Αιγαίου, 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.

Συνέπεια τούτων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας τις διαφορές φόρου που προέκυψαν καθώς και στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων.

:

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και της εκδοθείσης εκθέσεως ελέγχου και ακολούθως επί τη βάσει αυτής πράξεως επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

-Οι υπηρεσίες που αναγράφονται στο υπ' αρ./2011 τιμολόγιο έχουν πιστοποιηθεί από την «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.».

-Η εκδότρια είχε νόμιμη έδρα στη Μεγάλη Βρετανία, έγκυρο ΑΦΜ και σύμβαση που κατατέθηκε στη αρμόδια Δ. Ο. Υ.

-Το ποσό του τιμολογίου εξοφλήθηκε στο σύνολο του από την προσφεύγουσα με μετρητά σε λογαριασμό της

-Το επίμαχο τιμολόγιο αντιστοιχούσε σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή, προς τούτο και εξοφλήθηκε από μέρους της προσφεύγουσας.

-Η φορολογική αρχή δεν δύναται να υποστηρίξει, πόσω μάλλον να αποδείξει ότι η αξία του τιμολογίου είναι μερικώς εικονική.

- Μη νομιμότητα της οριστικής πράξεως επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής.

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, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 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 (σ.σ. 13.5.2017) 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, στο υπ' αριθμ. πρωτ./2017 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής αναφέρεται:

«...Η εκδότρια, όπως και οι λοιπές βρετανικές οντότητες, έχουν υποβάλει ένα δυσανάλογο μεγάλο αριθμό αιτημάτων, στο πλαίσιο των δράσεων digi-lodge, digi-retail Kat digi-content για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων-πελατών τους, όπου οι παρασχεθείσες από αυτές υπηρεσίες όπως εμφανίζονται στα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες στην τεκμηρίωση τους και ως καταθέτες κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων εμφανίζονταν στην πλειονότητα τα ίδια πάντα πρόσωπα, που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές.

Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, η εκδότρια διαπιστώθηκε ότι ήταν εκδότρια εικονικών τιμολογίων καθώς:

1. Η ίδια, μαζί με τις άλλες δύο βρετανικές οντότητες, οι οποίες είχαν τους ίδιους νόμιμους εκπροσώπους, εξέδωσαν τα έτη 2011-2014 μερικών ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από για λογαριασμό των πελατών τους, στο πλαίσιο υλοποίησης ψηφιακών δράσεων.

2. Κατασκευάστηκαν οι εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα Πειραιώς, όπου ως καταθέτες στην μεγαλύτερη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονται οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι υπάλληλοι τους.

3. Σε 121 περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge προέκυψε ότι στην συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα επιστράφηκαν σχεδόν άμεσα σε κάποια από τις εν λόγω βρετανικές οντότητες δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της, επιβεβαιώνοντας με αυτόν τον τρόπο την όλη μεθόδευση.

4. Όπως προέκυψε από τους ελέγχους ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των

πελατών-υποψηφίων, βάση των οποίων η τελευταία μετά την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με ποσοστό όμως διαφορετικό ανά περίπτωση, με τα ποσοστά να κυμαίνονται από 57% έως και 100%

5. Όλα τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμόδιων Υπηρεσιών και οι εκταμιεύσεις δολίως επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν...».

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 η προσφεύγουσα

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω η προσφεύγουσα προς απόδειξη της συναλλαγής επικαλείται:

- Ότι οι υπηρεσίες που αναγράφονται στο υπ' αρ. /2011 τιμολόγιο έχουν πιστοποιηθεί από την «.....».
- Ότι η εκδότρια είχε νόμιμη έδρα στη Μεγάλη Βρετανία, έγκυρο ΑΦΜ και σύμβαση που κατατέθηκε στη αρμόδια Δ. Ο. Υ.
- Ότι το ποσό του τιμολογίου εξοφλήθηκε στο σύνολο του από την προσφεύγουσα με μετρητά σε λογαριασμό της
- Η εταιρεία έλαβε πράγματι τις υπηρεσίες και τα προϊόντα που αναγράφονται στο εν λόγω τιμολόγιο, το ύψος των οποίων ανερχόταν επακριβώς στο ποσό των 26.670,00 ευρώ.

Επειδή ωστόσο στις με ημερομηνία θεώρησης 18/07/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου καθώς και στο με αρ. πρωτ. /2018 σημείωμα απόψεων της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί των ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται τα παρακάτω:

- Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων διαπιστώνεται ότι στη Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν χορηγήθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την παραγωγική λειτουργία της διαδικτυακής εφαρμογής ή οποιασδήποτε ηλεκτρονικής υπηρεσίας από αυτές που περιγράφονται στο τιμολόγιο και τη σύμβαση.

- Όσον αφορά στην τραπεζική εξόφληση, στο όνομα του συναλλασσόμενου υπάρχει το «.....» αλλά από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η σύνδεση του με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Παράλληλα, με δεδομένο ότι η κατάθεση έγινε στο κατάστημα Πειραιώς στο Κολωνάκι, όπως και στις περισσότερες περιπτώσεις, παραπέμπει στο γεγονός που επικαλείται το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών ότι η εξόφληση έχει κατασκευαστεί.

.- Η βρετανική οντότητα μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής με διαφορετικό ποσοστό ανά περίπτωση.

- Καμία από τις αναγραφόμενες υπηρεσίες στο ληφθέν παραστατικό δεν πραγματοποιήθηκε, το στοιχείο αποδεικνύεται εικονικό στο σύνολο της αξίας του και η ελεγχόμενη τελούσε σε γνώση της εικονικότητας του, το οποίο έλαβε-αποδέχτηκε και το καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της.

- Ο φορέας «.....», δεν αποφαινεται για φορολογικά ζητήματα. Επιπλέον, σύμφωνα με το υπ' αρ./2017 πληροφοριακό δελτίο, η ίδια η με την υπ' αρ./2013 αναφορά της στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών ξεκίνησε την ελεγκτική διαδικασία γιατί ο δυσανάλογα μεγάλος αριθμός αιτημάτων που κατέθεσε η εκδότρια σε αυτήν παρουσίαζαν ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας, καθώς εμφανίζαν στα αντίστοιχα τιμολόγια τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους υπηρεσίες, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες, αστοχίες στην τεκμηρίωση τους και οι καταθέτες κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων εμφανίζονταν στην πλειονότητα τους τα ίδια πρόσωπα, που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά για τα οποία πιθανολογείτο ότι αποτελούσαν μέλη του ίδιου κυκλώματος εξαπάτησης των αρχών για την εκταμίευση τελικά των σχετικών κονδυλίων.

Επειδή βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ αποδεικνύεται με εμπειρισττωμένο τρόπο ότι ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας της εκδότριας επιχείρησης ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων, ενώ από την πλευρά του λήπτη δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση της συναλλαγής για συνολική αξία 26.670,00 ευρώ, ούτε και ο τρόπος εξόφλησης αυτής από την προσφεύγουσα καθώς από την έρευνα του ΣΔΟΕ αποδείχθηκε ότι όλες οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν ήταν «κατασκευασμένες» από το κύκλωμα των ως άνω εικονικών επιχειρήσεων. Εξάλλου, όπως προαναφέρθηκε, η εξόφληση του υπό κρίση τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών στην Τράπεζα Πειραιώς, η προέλευση των οποίων δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο. Επίσης αποδεικνύεται με εμπειρισττωμένο τρόπο αφενός η συναλλακτική ανυπαρξία της βρετανικής επιχείρησης και αφετέρου η συμμετοχή της προσφεύγουσας στην διαδικασία αίτησης και λήψης της επιχορήγησης.

Επειδή προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί πραγματοποίησης της επίμαχης συναλλαγής, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αντικρούει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως πχ. κίνηση λογαριασμού, στοιχεία που να αποδεικνύουν την προέλευση των χρημάτων που κατατέθηκαν στην Τράπεζα Πειραιώς προς εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου, προσφορές από άλλες επιχειρήσεις για την δημιουργία του λογισμικού, στοιχεία διακίνησης του λογισμικού από την Μεγάλη Βρετανία, ή στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω διαδικτυακές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες με αποτέλεσμα από πουθενά να μην προκύπτει ότι η επένδυση υλοποιήθηκε και εντάχθηκε σε παραγωγική διαδικασία. Εφόσον δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:..... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του

άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:..... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. ... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:... α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000: «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: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 εν προκειμένω ο έλεγχος όπως προκύπτει από το κεφ.8 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης 18/07/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και από το κεφ.7 «ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης 18/07/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή λόγω λήψης του υπ' αριθμ...../2011 τιμολογίου εκδοθέντος από την εταιρεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας **26.670,00 ευρώ**, το οποίο κρίθηκε εικονικό στο σύνολο του, καθώς η διαπιστωθείσα παρατυπία είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με το μέγεθος της επιχείρησης, γεγονός που καθιστά ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Προς τούτο, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος το λογιστικό αποτέλεσμα δεν έγινε αποδεκτό σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος και τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994. Στο ΦΠΑ ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εκροές λόγω ανακρίβειας, καταλογίζοντας το φόρο των επαναπροσδιορισμένων εκροών και δεν δέχθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο είχε επιβαρυνθεί η παροχή υπηρεσιών του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή δεν προσβάλλεται από την ενδικοφανή προσφυγή η κρίση του ελέγχου ως προς το κύρος των βιβλίων της προσφεύγουσας, ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών της αποτελεσμάτων.

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλαβε υπόψη του τα στοιχεία της έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής, όπως αυτά αναλύονται στο με αρ. πρωτ./2017 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο και διαπίστωσε α)την παράβαση του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, η οποία επισύρει πρόστιμο 40% της αξίας των εικονικών στοιχείων και β)την παράβαση του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017 η οποία επισύρει πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε.

Επειδή τα αναφερόμενα από μέρους της προσφεύγουσας περί μερικής εικονικότητας, και πιο συγκεκριμένα η διατύπωση που συχνά επικαλείται η προσφεύγουσα « ...εκδόθηκε ένα τουλάχιστον μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με στοιχεία/2011 και συνολικής καθαρής αξίας 26.670,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία» αναγράφεται στο με αρ. πρωτ./2017 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής που παραπέμπει την υπόθεση για περαιτέρω έλεγχο στη Δ.Ο.Υ Σύρου.

Ωστόσο η προαναφερόμενη Δ.Ο.Υ. Σύρου με το πόρισμα της, στις με ημερομηνία θεώρησης 18/07/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου, κρίνει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε

στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο έκδοσης της βρετανικής οντότητας με στοιχεία/2011 συνολικής καθαρής αξίας 26.670,00 ευρώ. Δηλαδή παρότι το πληροφοριακό δελτίο αρχικά αναφέρεται σε τουλάχιστον μερική εικονικότητα ως προς το ποσό και διαβιβάζει την υπόθεση προς έλεγχο, μετά το πέρας του ελέγχου, όπου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο σε κανένα στάδιο αυτού, αποδεικνύεται ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία υπηρεσία και διαπιστώνεται η εικονικότητα προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/07/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, αναπόσπαστο μέρος των οποίων αποτελεί το με αρ. πρωτ. /2017 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, 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 20/09/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του , ΑΦΜ , και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Διαφορά φόρου	3.821,75 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.445,31 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	255,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.552,78 €

β) της υπ' αριθμ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 : 26.670,00 ευρώ Χ 40% = 10.668,00 ευρώ .

γ) της υπ' αριθμ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Διαφορά φόρου	7.125,82 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.423,93 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.549,75 €

δ) της υπ' αριθμ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου

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

Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν.4472/2017 : 6.134,10 ευρώ X 50% = 3.067,05 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.