



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7/3/2019

Αριθμός απόφασης: 818

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 7/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ.:, κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. /12-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 έως 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. /12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 έως 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου καθώς και την από 12/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:, 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. /12-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7, παράγραφος 3 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 16.000,00 ευρώ (80.000,00 X 20%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών τιμολογίων με στοιχεία τιμολογίων, και /6-11-2012, συνολικής καθαρής αξίας 80.000,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., 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. Ειδικότερα ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία φορ. Στοιχείου
Τιμολόγιο (Invoice)	/06-11-2012	31.100€
Τιμολόγιο (Invoice)	/06-11-2012	26.100€
Τιμολόγιο (Invoice)	/06-11-2012	22.800€

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθμ./17-07-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, η οποία εκδόθηκε δυνάμει του από 11/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. Α ΕΞ2018 Δελτίου Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/1992 της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες, και, οι οποίες είχαν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο, 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:

- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και της εκδοθείσης εκθέσεως ελέγχου και ακολούθως επί τη βάση αυτής πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015. Βάσει των κειμένων διατάξεων έπρεπε να του επιβληθεί πρόστιμο σε ποσοστό 10% επί της αξίας των φορολογικών στοιχείων και όχι σε ποσοστό 20% επί της αξίας αυτών.
- Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας των προσβαλλομένων 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).

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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

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 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 11/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής (Τμήμα ΣΤ'), το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 12/10/2018 οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, στη σελ.2 «Πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις ελέγχου», 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, 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 *digilodge*, *digi-retail* και *dig-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. /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 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, 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 *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 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/παράνομως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 12/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, αλλά και τις έγγραφες απόψεις της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν επιπροσθέτως και τα κάτωθι:

Η εξόφληση των επίμαχων τριών τιμολογίων, φέρεται να πραγματοποιήθηκε με κατάθεση σε λογαριασμό της εκδότριας στην, από φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν σχετίζεται με οποιονδήποτε τρόπο με τον προσφεύγοντα.

Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και κατά την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό ανάληψης του ποσού των χρημάτων των επίμαχων τιμολογίων από προσωπικό του λογαριασμό, ώστε να επαληθευτεί ο ισχυρισμός ότι τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν από τον ίδιο.

Επιπροσθέτως, όπως επισημαίνει η αρμόδια φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις της, σύμφωνα με την με αρ. πρωτοκόλλου/09-09-2015 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων με θέμα «Ανάκληση Χρηματοδότησης – Ένταξης Πράξεων δικαιούχων στο πλαίσιο της δράσης Κρατικών Ενισχύσεων ΕΣΠΑ «Ενίσχυση επιχειρήσεων λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων digi-retail του ΕΠ Ψηφιακή σύγκλιση της ΚτΠ Α.Ε.» με ΑΔΑ, **ανακλήθηκε η χρηματοδότηση και η ένταξη της πράξης του δικαιούχου (προσφεύγοντος) προϋπολογισμού 80.000,00€** κατόπιν σχετικών πορισμάτων και συστάσεων που διατυπώθηκαν από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΕΥΔ & ΕΔΕΛ) και κατ' εφαρμογή των διαδικασιών που προβλέπονται από το Σύστημα Διαχειριστικής Επάρκειας & Ποιότητας της ΚτΠ ΑΕ.

Τέλος, από αναζήτηση που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στο διαδίκτυο, διαπιστώθηκε ότι η ιστοσελίδα με URL:, η οποία με βάση το αίτημα που κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα στα πλαίσια της δράσης Digi Lodge, στην, φέρεται να κατασκευάστηκε από την βρετανική οντότητα, ήταν εκτός λειτουργίας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό του ως λήπτη των ως άνω τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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 πραγματοποίησής 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 όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η εκδότρια συναλλασσόμενη εταιρία διεγράφη από το Βρετανικό Εμπορικό Μητρώο, λόγω μη ανταπόκρισης σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την εμπορική νομοθεσία και λόγω μη ύπαρξης αντικειμένου δραστηριότητας, κατόπιν ελέγχων που διεξήχθησαν από τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του ΣΔΟΕ και από την OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης).

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχάς, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 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 80.000,00€.

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 η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα της οποίας είναι και το από 11/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΕΞ2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, 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 με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ούτε προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα οποιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου και να τεκμηριώνει τη μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

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., όπως αυτά αναλύονται στο από 11/4/2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΕΞ2018 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 80.000,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία, των οποίων δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ενώ η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος.

Ειδικότερα στην από 11/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, αλλά και τις έγγραφες απόψεις της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι:

«Όπως διαπιστώθηκε από την επεξεργασία των δηλώσεων και των βιβλίων της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα τρία (3) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας, **καταχωρήθηκαν στις δαπάνες** με ημερομηνία 06/11/2012. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα, την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα της συγκεκριμένης χρήσης, να παρουσιάζει **ζημίες** αντί για **κέρδη** για την ελεγχόμενη χρήση και **τελικά την μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους**».

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς επεβλήθη στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ', του ν. 4337/2015 ήτοι ποσό ίσο με το 20% της αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, καθόσον η λήψη τους και η καταχώρησή τους ως δαπανών στα τηρηθέντα βιβλία είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος και όχι αυτό της περίπτωσης ε' του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι ποσό ίσο με το 10% της αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, το οποίο ζητά ο προσφεύγων, καθόσον αυτό προϋποθέτει η λήψη του στοιχείου να μην έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, καταλόγισε ορθά και σύννομα, τις σχετικές παραβάσεις και επέβαλε, ως όφειλε κατά δέσμια αρμοδιότητα, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 πρόστιμο.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση 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 στο σύνολό τους απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/10/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί το από 11/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΕΞ2018 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 7/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.:

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Υπ' αριθ. /12.10.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν. 4337/2015

Πρόστιμο περ. γ' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: 16.000,00 € .

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.