



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

02/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1297

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **02.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ και με έδρα στην, κατά **α)** της υπ' αριθ.//**01.11.2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ.7§3 Ν.4337/2015 και **β)** της υπ'αρ//**2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α'Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Α'Αθηνών.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ'αριθμ./**01.11.2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **1.930,00 €**, διότι έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο/05-12-2012) χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία (η λήψη του οποίου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους καθώς καταχωρήθηκε ως αγορά παγίου και δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις επ' αυτού στο οικείο φορολ.έτος) εκδόσεως της οντότητας – ΑΦΜ/ΦΠΑ :, καθαρής αξίας 19.300,00 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§§2,9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97.Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ε' του Ν.4337/15.

Η παραπάνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 01.11.2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 και του αρθ.7 Ν.4337/2015, της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

-Με την υπ'αριθμ./**2018** οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φορου Φ.Π.Α 4.493,00 ευρώ πλεον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 4.163,78 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **8.602,78€**.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι προσφεύγων εξέπεσε μέσω της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. δ' τριμήνου 2012 τον φόρο εισροών που αναλογεί στο ως άνω ληφθέν μερικώς εικονικό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 19.300,00 ευρώ, το ποσό των 4.439,00 ευρώ.

Η ως άνω αναφερόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών κατόπιν της από 01.11.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών, κατόπιν της υπ' αριθμ./**10.04.2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α'Αθηνών για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ.

ΣΔΟΕ Ε.Δ ΑΤΤ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ/20-03-2018 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών/23.03.2018) από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης ενός (1) μερικώς εικονικού Τ.Π.Υ συνολικής καθαρής αξίας 19.300,00 € με εκδότρια την οντότητα – ΑΦΜ/ΦΠΑ :

Σύμφωνα με το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών με τις αρ. Α.Β.Μ./11-06-2013 και Α.Β.Μ./29-07-13 συσχετιζόμενες παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών παραγγέλθηκε προς την ανωτέρω Υπηρεσία (Επιχ/κή Δ/νση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής) η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων ύστερα από την με αρ.πρωτ./30-05-13 αναφορά της

Η Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξέδωσε την παραπάνω εντολή ελέγχου και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ.πρωτ./25-04-18 Αίτημα (άρθρου 14 παρ.2 του Ν.4174/13) με το οποίο ζητήθηκε από αυτόν όπως προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία της χρήσης 2012 , τα ληφθέντα από τη βρετανική οντότητα (ΑΦΜ/ΦΠΑ:) παραστατικά καθώς και τα παραστατικά πληρωμής αυτών. Επίσης επιδόθηκε σε αυτόν η με αρ.πρωτ./25-04-18 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων (Ν.4512/18).Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση και στις 03/05/2018 προσήλθε προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα από αυτόν βιβλία και στοιχεία (αρ.πρωτ.Απόδειξης Παραλαβής/03-05-18).

Επίσης στον έλεγχο υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα έγγραφο το οποίο έλαβε αρ.πρωτ./03-05-18 και στο οποίο αναφέρει ως προς το συγκεκριμένο τιμολόγιο ότι αυτό κατατέθηκε κανονικά και έδειξε ότι ήταν έγκυρο , ότι το e-shop δημιουργήθηκε χωρίς να πάρει ποτέ τους κωδικούς γιατί δεν πληρώθηκε από την επιχορήγηση, ότι έγινε ανάκληση του προγράμματος στις αρχές του 2015 και ότι το ποσό της εξόφλησης του τιμολογίου (19.300,00 ευρώ) δόθηκε από την ίδια την εταιρεία λίγο πριν την κατάθεση (διευκρινίζοντας όμως ότι η εταιρεία σύμφωνα με την αλληλογραφία ήταν η).

Μετά την προσκόμιση των ζητηθέντων η Δ.Ο.Υ προχώρησε στην με αρ./2018 έκθεση κατάσχεσης του/04-12-2012 τιμολογίου εκδόσεως της επιχείρησης ,καθώς και του υπ'αρ/04-12-2012 προτιμολόγιο της ίδιας επιχείρησης .

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

Α)Εσφαλμένη κρίση περι εικονικότητας:

- η φορολογική αρχή δεν προέβη σε ουσιαστικό έλεγχο αλλά αρκεστήκε στις πληροφορίες του ΣΔΟΕ.

-δεν γνώριζε τίποτα περαιτέρω για την εκδότρια εταιρεία και στα πλαίσια της υλοποίησης του προγράμματος ΕΣΠΑ «ενίσχυση επιχ. λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων (digi-retail) υπεγραφή σχετική σύμβαση έργου η οποία κατετέθη στην ΔΟΥ.

-Για την αμοιβή των παρασχεθεισών υπηρεσιών,παρείχε εξουσιοδότηση στον εκπρόσωπο της εταιρείας την επιταγή που ήθελε εκδοθεί όταν θα εκταμιευόταν η επιχορήγηση.

-Το e-shop δημιουργήθηκε χωρίς να πάρει ποτέ τους κωδικούς γιατί δεν πληρώθηκε από την επιχορήγηση.

Επιπλέον αποδεικνύεται από την αλληλογραφία μέσω email με την εκδότρια ότι καταχωρήθηκαν στο δημιουργηθέν ηλεκτρονικό κατάστημα οι υπηρεσίες που περιγράφονται στο εκδοθέν τιμολόγιο.

B) Μη νόμιμη αιτιολογία.

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή χωρίς αιτιολογία και χωρίς να προβεί σε ουσιαστικό έλεγχο ,αρκέστηκε σε γενικές πληροφορίες για την δράση των τριών (3) οντοτήτων μία εκ των οποίων είναι και η εκδότρια

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **19 παρ.4 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από

εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ** ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ.1 του Ν.2859/2000** Φ.Π.Α.ορίζεται:

«Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **32 παρ.1 του Ν.2859/00 ΦΠΑ** ορίζεται ότι :«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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ.** ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υποθέσεως, και από των από 01.11.2018 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της αρμόδιας ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α΄ΑΘΗΝΩΝ,, στην οποία γίνεται ρητή μνεία του υπ' αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ ΑΤΤ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/20-03-2018 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ τα πορίσματα του οποίου σαφώς υιοθετούνται, προκύπτουν τα εξής πραγματικά περιστατικά:

A) Σύμφωνα με το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής κατόπιν των με αριθμό ΑΒΜ ΕΟΕ/2014 (με την οποία διενεργείτο προκαταρκτική εξέταση από την Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων –Τμήμα Α΄ Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων του Σ.Δ.Ο.Ε.) αλλά και της με αριθμό/02-11-2016 νέας παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα η ανωτέρω Υπηρεσία έχει διαπιστώσει την διάπραξη φορολογικών παραβάσεων που συνίσταται στην έκδοση μερικώς ή πλήρως εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των τριών οντοτήτων με έδρα την ίδια διεύθυνση στο προς πολυάριθμες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων) κατά το χρονικό διάστημα 2011-2014 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 καθώς επίσης έχει διαπιστώσει ότι εμπλέκονται άμεσα ως υποκρυπτόμενοι φυσικά πρόσωπα, τα οποία είναι τόσο Έλληνες πολίτες όσο και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

Επίσης σύμφωνα με τους διενεργηθέντες από την ανωτέρω Υπηρεσία ελέγχους οι ως άνω βρετανικές οντότητες 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 digi-lodge, digi-retail και digi-content. Οι ανωτέρω δε βρετανικές 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 ανταπόκρισής τους σε υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία κατόπιν ελέγχων που διενεργήθηκαν και από την OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης).

B) Περαιτέρω στις ανωτέρω Εκθέσεις ελέγχου Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. και Ν.4093/12 Κ.Φ.Α.Σ. της ΔΟΥ Κοζάνης και της ΔΟΥ Α΄ Λάρισας - οι διαπιστώσεις των οποίων αποτελούν αποτέλεσμα

ενδεδειγμένους έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου – κατόπιν πληροφοριών που χορηγήθηκαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. από τις αρμόδιες αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου, των Η.Π.Α. , της OLAF (στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής) ,της Νέας Ζηλανδίας (δικαστική συνδρομή) και από ένορκες καταθέσεις και υπομνήματα πρώην υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων αναφέρεται ότι:

α) Οι (ΑΦΜ :) και (ΑΦΜ :) από κοινού με τον (ΑΦΜ :) ενεργούσαν **ως υποκρυπτόμενοι** εκδίδοντας εικονικά τιμολόγια χρησιμοποιώντας τις τρεις ανωτέρω βρετανικές οντότητες ως εκδότριες επιχειρήσεις, ενώ η διαχείριση όλων των δραστηριοτήτων των ανωτέρω οντοτήτων διενεργούνταν από την Ελλάδα από τους ανωτέρω υποκρυπτόμενους. Σύμφωνα με την έρευνα που διεξάχθηκε από την Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου οι τρεις ως άνω βρετανικές οντότητες είχαν εν τοις πράγμασι πλήρως οργανωμένη και ενεργή επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα (οδός).

Με την με **αρ. /15-10-13 Έκθεση Κατάσχεσης** της Επιχειρησιακής Δ/σης Ειδικών της ΔΟΥ Κοζάνης και της ΔΟΥ Α' Λάρισας Υποθέσεων –Τμήμα Α' του Σ.Δ.Ο.Ε. κατασχέθηκαν έγγραφα και ηλεκτρονικά αρχεία από την έδρα της επιχείρησης επί της οδού Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων εγγράφων και ηλεκτρονικών αρχείων, προκύπτει ότι τα ιδιωτικά συμφωνητικά των τριών βρετανικών οντοτήτων με τις ελληνικές επιχειρήσεις , η υποβολή των αιτήσεων , οι τιμολογήσεις , η διαχείριση των εισπράξεων των επιχορηγήσεων και η απόδοση των «μεριδίων» στις ελληνικές επιχειρήσεις – πελάτες διενεργούνταν από την ανωτέρω εγκατάσταση.

β) Οι εξοφλήσεις των εικονικών τιμολογίων ήταν επίσης εικονικές καθώς εξοφλούνταν από συγκεκριμένο υποκατάστημα της τράπεζας με καταθέτη είτε έναν από τους υποκρυπτόμενους, είτε άλλα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα, σε λογαριασμούς των τριών (3) βρετανικών οντοτήτων στην τράπεζα, αφού προηγουμένως είχαν διενεργηθεί ανάλογες αναλήψεις. Στην πραγματικότητα δηλαδή ανακύκλωναν τα ίδια ποσά καθώς έκαναν αναλήψεις και στη συνέχεια τα ξανακατέθεταν με την αιτιολογία της εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων. 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 31/12/2014 από τις βρετανικές αρχές για μη εκπλήρωση υποχρεώσεων της προς το βρετανικό εμπορικό μητρώο.

γ) Η είσπραξη των ποσών των επιχορηγήσεων διενεργούνταν πάλι από τους ίδιους , με οπισθογράφιση των επιταγών και κατάθεση των ποσών των επιχορηγήσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς νομικών οντοτήτων που ουσιαστικά ανήκουν στους τρεις (3) εμπλεκόμενους ή σε τραπεζικούς λογαριασμούς των ίδιων των εμπλεκόμενων. Στη συνέχεια απέδιδαν μέρος του ποσού της επιχορήγησης ως μερίδιο στην ελληνική εταιρεία- πελάτη, είτε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του πελάτη, είτε με καταβολή μετρητών.

δ) Οι ανωτέρω τρεις υποκρυπτόμενοι ίδρυσαν ένα πλέγμα από είκοσι τρεις (23) συνολικά οντότητες με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, τις Η.Π.Α., τη Νέα Ζηλανδία, την Κύπρο, τον Παναμά και την Ελλάδα με στόχο την έκδοση εικονικών τιμολογίων από την μία οντότητα στην άλλη καθώς και σε ελληνικές επιχειρήσεις και τη δημιουργία άλλων οντοτήτων. Οι συγκεκριμένες οντότητες είναι ανύπαρκτες από φορολογικής άποψης, καθώς δεν υποβάλουν δηλώσεις, δεν διαθέτουν επαγγελματικές εγκαταστάσεις και δεν απασχολούν προσωπικό.

ε) Η οντότητα Ιδρύθηκε στις 25/07/12 στο και μέτοχους τις βρετανικές οντότητες: α. και β., ενώ από 30/01/2014 μοναδικός εταίρος εμφανίζεται η εταιρεία Διευθυντής σύμφωνα με τις βρετανικές αρχές είναι ο (για τον οποίο φορολογικός εκπρόσωπος στην Ελλάδα είναι ο) ενώ σύμφωνα με το τηρούμενο αρχείο της τράπεζας στην οποία τηρούνταν τραπεζικοί λογαριασμοί της ανωτέρω οντότητας ιδιοκτήτης και εκπρόσωπος είναι ο Οι βρετανικές αρχές αναφέρουν ότι δεν έχει υποβάλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις, δεν έχει δραστηριότητα και δεν απασχολεί προσωπικό, ενώ δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα των φορολογικών αρχών της Βρετανίας για προσκόμιση στοιχείων.

Οι δύο βασικοί μέτοχοι α. και β. είναι βρετανικές οντότητες οι οποίες δεν έχουν υποβάλει ποτέ φορολογικές δηλώσεις, σύμφωνα με τις βρετανικές αρχές. Σύμφωνα με τα δημοσιευθέντα στοιχεία στον ιστότοπο του βρετανικού εμπορικού μητρώου μέτοχος και δ/ντής της είναι ο και για την είναι ο

Μέτοχοι δε των ανωτέρω οντοτήτων είναι δύο οντότητες με έδρα τις Η.Π.Α. α. και β. Οι αμερικάνικες οντότητες, σύμφωνα με τις αρχές των Η.Π.Α. ιδρύθηκαν την 11/07/2012 ενώ είναι άγνωστες στις αρχές, καθώς δεν υποβάλουν φορολογικές δηλώσεις και δεν απασχολούν προσωπικό. Στις ανωτέρω αμερικάνικες οντότητες μέτοχος είναι η οντότητα

στ) Η «.....» ως ενδιάμεσος φορέας πληρωμών των προβλεπόμενων από τους οδηγούς δράσης επιχορηγήσεων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, υπέβαλε προς τα αρμόδια Υπουργεία αναφορά η οποία κοινοποιήθηκε στον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Αθηνών και τον Οικονομικό Εισαγγελέα.

Επίσης εξέδωσε αποφάσεις απένταξης και δημοσιονομικής διόρθωσης όλων των επιχειρήσεων – πελατών των τριών (3) βρετανικών οντοτήτων, θεωρώντας ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές υφίστανται στην καλύτερη περίπτωση υπερτιμολόγηση, αν όχι πλήρη εικονικότητα και επιπλέον θεώρησε όλες τις εξοφλήσεις των τιμολογίων ως εικονικές

ζ) Με την από 28/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. και Ν.4093/12 Κ.Φ.Α.Σ. της ΔΟΥ Κοζάνης καταλογίζεται μεταξύ άλλων στον (ΑΦΜ :) ως υποκρυπτόμενο εκδότη με φερόμενο εκδότη την οντότητα (ΑΦΜ/ΦΠΑ :) η έκδοση στη χρήση 2012 εκατόν εβδομήντα τριών (173) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 12 παρ.1 του ΠΔ 186/92

ΚΒΣ και του άρθρου 19 παρ.3 και παρ.4 του Ν.2523/97 μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται το με νο/05-12-2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 19.300,00 ευρώ που λήφθηκε από τον (ΑΦΜ :).

Ομοίως με την από 27/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. και 4093/12 Κ.Φ.Α.Σ. της ΔΟΥ Α' Λάρισας καταλογίζεται μεταξύ άλλων στον (ΑΦΜ :) η ίδια ως άνω περιγραφθείσα παράβαση ως υποκρυπτόμενος εκδότης με φερόμενο εκδότη την οντότητα (ΑΦΜ/ΦΠΑ : GB), ήτοι η έκδοση στη χρήση **2012** εκατόν εβδομήντα τριών (173) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 12 παρ.1 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 παρ.3 και παρ.4 του Ν.2523/97 μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται το με νο/05-12-2012 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 19.300,00 ευρώ που λήφθηκε από τον (ΑΦΜ :).

Επειδή όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων, ο προσφεύγων έλαβε ένα (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης *digilodge* για ηλεκτρονική αναβάθμιση των υπηρεσιών που παρείχε η ελεγχόμενη για την δραστηριότητα, έκδοσης της βρετανικής οντότητας (ΑΦΜ/ΦΠΑ : με στοιχεία/05.12.2012 και συνολικής καθαρής αξίας 19.300,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση τα χρήματα τα παρείχε η στον προσφεύγοντα όπως διευκρινίστηκε και από τον ίδιο στο με αρ.πρωτ./03-05-2018 έγγραφό του κατά την προσκόμιση των βιβλίων – στοιχείων ενώ εν συνεχεία παρασχέθηκε με Υπεύθυνη Δήλωση εξουσιοδότηση προς τον— ο οποίος είναι ο ένας εκ των τριών υποκρυπτόμενων- όπως παραλάβει την επιταγή που θα εκδοθεί εις διαταγή του όταν εκταμιευθεί η επιχορήγηση ακολουθήθηκε δηλαδή η ίδια τακτική και ως προς τον τρόπο εξόφλησης του συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου η οποία αποκαλύφθηκε από την διενεργηθείσα από το ΣΔΟΕ έρευνα στην παρούσα περίπτωση . Εξάλλου η ως ενδιάμεσος φορέας πληρωμών εξέδωσε αποφάσεις απένταξης και δημοσιονομικής διόρθωσης όλων των επιχειρήσεων – πελατών των τριών βρετανικών οντοτήτων λόγω εύρεσης τεχνικών αδυναμιών και αστοχιών στην τεκμηρίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, θεωρώντας ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές υφίστανται στην καλύτερη περίπτωση υπερτιμολόγηση , αν όχι πλήρη εικονικότητα και επιπλέον θεώρησε όλες τις εξοφλήσεις των τιμολογίων εικονικές.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο έχει καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο της χρήσης 2012 ως πάγιο χωρίς να έχει διενεργηθεί απόσβεση επί αυτού στην χρήση 2012 (συνεπώς δεν επήλθε μείωση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος) και η αξία του έχει συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του δ' τριμήνου 2012 ως ενδοκοινοτική απόκτηση καθώς και στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του έτους 2012.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 01.11.2018 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της αρμόδιας ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και το συνημμένο σε αυτήν δελτίο πληροφοριών της ΕΙΔΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗ, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα του επίδικου τιμολογίου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.4 περ.β' και των παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3 Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....

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)..... β) γ) δ)

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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 Ν.2859/2000 ορίζονται τα εξής:

1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 01.11.2018 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και μερικού ελέγχου Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της αρμόδιας ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 **02.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση α) της με αριθ./01.11.2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. διαχ/κής περιόδου 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών και β) της υπ' αριθ/2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'Αθηνών για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2012

Υπ' αριθμ./01.11.2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. ε' του ν. 4337/2015: $19.300,00 \times 10\% = 1.930,00 \text{ €}$

Φ.Π.Α 1/1-31/12/2012 (Αρθ. Πράξης/2018)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	27.813,63	27.813,63	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	22.872,66	3.572,66	19.300,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	6.397,14	6.397,14	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.397,14	1.958,14	4.439,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		4.439,00	4.439,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			2.219,50
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013			1.944,28
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			8.602,78
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	Για έκπτωση		
	Για επιστροφή		

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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 .