



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1002

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ. ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. κατά α) της υπ' αριθ.12.2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και της

από12.2018 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), και β) της υπ' αριθ.12.2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και της από12.2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 και άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και την από12.2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), και β) την υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και την από12.2018 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 και άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό12.2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο 13.733,20€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, συνολικής αξίας 98.800,00€ με εκδότη την επιχείρηση, Α.Φ.Μ. Από την ανωτέρω αξία ποσό 85.956,00€ καταχωρήθηκε ως πάγιο στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας (ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού) χωρίς να διενεργηθούν για αυτό αποσβέσεις με αποτέλεσμα να μην προκύπτει μείωση του φόρου εισοδήματος του υπό κρίση έτους, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ε' του Ν. 4337/2015 (ήτοι $85.956,00 \times 10\% = 8.595,60\text{€}$), ενώ ποσό 12.844,00€ συμπεριλήφθηκε στις δαπάνες της επιχείρησης (λήψη ενδοκοινοτικών υπηρεσιών) με αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του υπό κρίση έτους, επισύροντας τις κυρώσεις του αρ. 7 παρ. 3β του Ν. 4337/2015 (ήτοι $12.844,00 \times 40\% = 5.137,60\text{€}$).

Με τη με αριθμό12.2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο ποσού 11.362,00€, δη το 50% του Φ.Π.Α. του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου που εξέπεσε από το φόρο εισροών ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και λήψη υπηρεσιών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από12.2018 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και προστίμου άρθρων 6 του Ν. 2523/1997 και 79 του Ν. 4472/2017.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν των υπ. αριθμ.03.2018 και03.2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει του με αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ..... ΕΞ 2018 ΕΜΠ/....03.2018 δελτίου πληροφοριών της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες, 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.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και της συνταχθείσας εκθέσεως ελέγχου και ακολούθως επί τη βάση αυτής της εκδοθείσας πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.
2. Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων- εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών υπό των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων, καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992:

«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 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :

« «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1

αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (**ΣτΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**).

Επειδή επίσης σύμφωνα με την 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 πραγματοποιήσεώς 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, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτ. β) και ε) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

.....

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.

.....
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 τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, στο με αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ..... ΕΞ 2018 ΕΜΠ/....03.2018 δελτίο πληροφοριών της Α` Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής αναφέρεται ότι:

«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 (.....) και 2012 , (.....), με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης *dig-i-lodge*, *dig-i-retail* και *dig-i-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 της Υπηρεσίας μας, αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, 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 ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που μας 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.-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 μεθοδευση.

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/παρانونίως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

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, Α.Φ.Μ. 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 ισχυρίζεται ότι:

- Οι υπηρεσίες που αναγράφονται στο υπ' αρ.09.2012 τιμολόγιο έχουν πιστοποιηθεί από την «.....» και ως εκ τούτου δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής.
- Η εκδότρια, Α.Φ.Μ. είχε νόμιμη έδρα στη Μεγάλη Βρετανία, έγκυρο ΑΦΜ και το συναφθέν με αυτήν συμφωνητικό κατατέθηκε στη αρμόδια Δ. Ο. Υ.
- Το επίμαχο τιμολόγιο αντιστοιχούσε σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και για το λόγο αυτό εξοφλήθηκε από μέρους της προσφεύγουσας (με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης στην) το συνολικό ποσό της που ανερχόταν επακριβώς σε 98.800,00€.
- Η συναλλασσόμενη με την προσφεύγουσα εταιρία αναφέρεται από πλείστες άλλες εταιρίες στις υποβληθείσες από αυτές συγκεντρωτικές καταστάσεις ως πελάτης τους.

- Έχουν καταχωρηθεί τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας.
- Δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών μιας επιχείρησης.
- Το ελληνικό Δημόσιο δε ζημιώθηκε στο παραμικρό.
- Από το έτος 2002 όταν και έκανε έναρξη εργασιών η προσφεύγουσα δεν υπέπεσε σε οποιαδήποτε φορολογική παράβαση.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από12.2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

« - Το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από την υπ. αρ.-2018 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων, από την έδρα της ελεγχόμενης «.....» βρέθηκε και κατασχέθηκε ως παραστατικό εξόφλησης της υπόψη συναλλαγής με την εταιρεία το αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 98.800,00 ευρώ στις/09/2012 στον λογαριασμό της «.....» στην Η κατάθεση του ποσού των 98.800,00 ευρώ έγινε με μετρητά στο υποκατάστημα της επί της οδού, με όνομα καταθέτη Επιπλέον στο CD με διάφορα στοιχεία έγγραφα, που συγκέντρωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και μας διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/....-03-2018 (ΕΜΠ.....-3-2018 δικό μας πρωτόκολλο) Δελτίο Πληροφοριών, υπάρχει μια εξουσιοδότηση με ημερομηνία09/2012 του, νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης, προς τον, ένας εκ των τριών υποκρυπτόμενων, να καταθέσει αντ' αυτού το ποσό των 98.800,00 ευρώ για την εξόφληση των τιμολογίων της υλοποίησης του επιδοτούμενου προγράμματος digi-content. Επίσης στο υπόψη CD υπήρχε και η Νο, σειρά Α την/2012 Απόδειξη Είσπραξης από την εταιρεία «.....» του ποσού των 98.800,00 ευρώ που φαίνεται να πλήρωσε σε μετρητά!!! η εταιρεία «.....» Επομένως και για τη συγκεκριμένη συναλλαγή ακολουθήθηκε η συνήθης πρακτική, δηλαδή κατάθεση ποσού στην ίδια Τράπεζα (.....), στο ίδιο υποκατάστημα (.....), αν και η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε την έδρα της εκτός Αττικής και με καταθέτη ένα τρίτο πρόσωπο – μη εκπρόσωπο της προμηθεύτριας εταιρείας, που όπως αποδείχτηκε ήταν υποκρυπτόμενος. Εξάλλου και κατόπιν της με αρ. πρωτ.10-2018 Πρόσκλησής μας η οποία κοινοποιήθηκε στις-10-2018 στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, αν και ζητήθηκε, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει πως πραγματοποιήθηκε οποιαδήποτε πληρωμή με μετρητά – χρηματικά διαθέσιμα της ελεγχόμενης εταιρείας για την εξόφληση του υπόψη τιμολογίου.

- Το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ.-10-2018 (.....10-18 δικό μας πρωτόκολλο) έγγραφο της ΑΕ – Δ/ση Δράσεων Κρατικών Ενισχύσεων, κατόπιν του με αρ. πρωτ.-10-2018 δικού μας αιτήματος, με την υπ. αρ. πρωτ.-6-2016 Απόφαση του Υπουργού Μεταφορών, Υποδομών και Δικτύων αποφασίστηκε η ανάκληση χρηματοδότησης – ένταξης της πράξης “Ψηφιοποίηση και προβολή υπάρχοντος περιεχομένου του δικαιούχου στο πλαίσιο της δράσης ΕΣΠΑ του Ε.Π. «Ψηφιακή Σύγκλιση» της ΚτΠ Α.Ε. : «Ενίσχυση επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στον τομέα του ψηφιακού ευρυζωνικού περιεχομένου (digi – content)».

Η πιο πάνω απόφαση ανάκλησης χρηματοδότησης – ένταξης πράξεων κοινοποιήθηκε στην εταιρεία με το με αρ. πρωτ./1-7-2016 έγγραφο της ΑΕ, ωστόσο δεν προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη καμία αντίστροφη κίνηση στα τραπεζικά *extraît*, ούτε υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων για την αφαίρεση του επίμαχου τιμολογίου μέχρι την έναρξη του ελέγχου εκ μέρους του ΣΔΟΕ.

- Το γεγονός ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης κ. έχει υποβάλει στην υπηρεσία μας την με αρ. πρωτ.-10-2018 υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνει τα εξής:

« Η εταιρεία μας συναλλάχθηκε με την εν λόγω εταιρεία το 2012. Υπογράφηκε σύμβαση μεταξύ των 2 εταιρειών η οποία έχει κατατεθεί στις φορολογικές αρχές. Το αντικείμενο της σύμβασης ήταν η δημιουργία ενίσχυσης ευρυζωνικού περιεχομένου το οποίο θα αξιοποιούνταν εμπορικά. Η εν λόγω εταιρεία που συναλλαχθήκαμε σύμφωνα με την σύμβαση μας έκδωσε ένα τιμολόγιο το οποίο και καταχωρήσαμε στα βιβλία μας. Η λήψη Τιμολογίου ήταν προαπαιτούμενος όρος για να το συμπεριλάβουμε στον φάκελο επιδότησης. Εν συνεχεία η δράση υλοποίηση του επιχορηγούμενου προγράμματος υλοποιήθηκε για ένα χρονικό διάστημα από εμάς όπου και εκπαιδεύτηκα προσωπικά. Η εταιρεία μας δεν έλαβε κάποια επιδότηση. »

Από το περιεχόμενο της ως άνω υπεύθυνης δήλωσης δεν προκύπτει να πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή που αφορά το υπόψη τιμολόγιο, δηλαδή δεν προκύπτει και δεν αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο πως η ελεγχόμενη προμηθεύτηκε τα είδη και έλαβε τις υπηρεσίες που περιγράφονται στο υπόψη τιμολόγιο (Ηλεκτρονικός Εξοπλισμός, λογισμικό, κατασκευή και λειτουργία ιστότοπων).

Επιπλέον αν και ζητήθηκε με ιδιαίτερη πρόσκλησή μας (αρ. πρωτ.10-2018), η οποία κοινοποιήθηκε στις ..-10-2018 στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, να μας αιτιολογήσει αναλυτικά σε τι ακριβώς αφορούσαν οι υπόψη συναλλαγές και αν αυτές πραγματοποιήθηκαν το μόνο που μας προσκόμισε ήταν η ως άνω υπεύθυνη δήλωση.

- Το γεγονός ότι το παραπάνω επίμαχο φορολογικό στοιχείο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης, στη δήλωση ΦΠΑ της αντίστοιχης περιόδου, στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012 και στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων του αντίστοιχου μήνα».

Επειδή σχετικά με την καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη πρέπει να αναφερθεί ότι καλόπιστος λήπτης θεωρείται αυτός που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προσοχή όσον αφορά στην πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και στο πρόσωπο του εκδότη και παρ' όλα αυτά δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να τον βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ αποδεικνύεται ότι ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας της εκδότριας επιχείρησης ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων, ενώ από την πλευρά του λήπτη δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 των υπό κρίση τιμολογίων έγινε με κατάθεση μετρητών στο υποκατάστημα της επί της οδού η προέλευση των οποίων δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο. Επίσης αποδεικνύεται με εμπειριστατωμένο τρόπο αφενός η συναλλακτική ανυπαρξία της βρετανικής επιχείρησης και αφετέρου η συμμετοχή της προσφεύγουσας στην διαδικασία αίτησης και λήψης της επιχορήγησης. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη, ως επικαλείται η προσφεύγουσα (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του 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 προς εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου, ή τον τρόπο με τον οποίο η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε τα είδη και έλαβε τις υπηρεσίες που περιγράφονται στο υπό κρίση τιμολόγιο (ηλεκτρονικός εξοπλισμός, λογισμικό, κατασκευή και λειτουργία ιστότοπων).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από12.2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και στην από12.2018 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και άρθρου 79 Ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, αναπόσπαστο μέρος των οποίων αποτελεί το με αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ..... ΕΞ 2018 ΕΜΠ/.....03.2018 δελτίο πληροφοριών της ΣΔΟΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012

Πρόστιμο	13.733,20€
----------	------------

Υπ' αριθ.12.2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012

Πρόστιμο	11.362,00€
----------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.