



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 31 /03/ 2020

Αριθμός Απόφασης 661

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ΄ αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β΄/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **02/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ, κάτοικος-....., οδός αρ. -ΤΚ κατά:

- Της υπ΄ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7 ν. 4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013

-Της υπ΄ αριθμ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

- Της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο Τ., 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ. /2018 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, το από 06-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) από το οποίο προέκυπτε ότι ο Τ. ΑΦΜ, έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό ως προς την αξία στοιχείο χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία των, στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge συνολικής καθαρής αξίας 22.000,00€ για την χρήση 2013, με εκδότη την βρετανική οντότητα με την επωνυμία ``.....``-ΑΦΜ /ΦΠΑ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2013 με την υπ' αριθ. /... /..... /2019 (σε αντικατάσταση της /... /..... /2018) εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε με την από 25-09-2019 έκθεση επίδοσης στον προσφεύγοντα, το με υπ' αριθ. /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις .

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 15-10-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. /2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια, εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 31/10/2019
Σελίδα 2 από 11

εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογία ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, 2)Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ

- Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7 ν. 4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013 με τον οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμα συνολικού ποσού 8.880,00€ [8.000,00€ (€20.000,00x 40%) & 800,00€ (4X600,00X1/3)]συμφώνα με την οποία:

α) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα, Τ.Π.Υ. (INVOICE)/2013 καθαρής αξίας 20.000,00€ εκδόσεως από την βρετανική οντότητα με την επωνυμία ''.....-ΑΦΜ /ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

β)Δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, οι οποίες έχουν δηλωθεί στην οικεία φορολογική δήλωση (Ε3) και για τις οποίες προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά δαπάνης, κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 17&19 ΚΦΑΣ(Ν.4093/2013), οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του ορίζονται από το άρθρο 5 παρ. 8 περ. δ' του ν. 2523/97 και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 800,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 1.863,98€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 1.863,98€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 169,43 ήτοι συνολικού ποσού 3.877,11€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 7.091,18€.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του, Φ.Π.Α. ποσού 413,20€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 413,75€, ήτοι συνολικού ποσού 830,95€.

Η διαφορά του καταλογισθέντος ΦΠΑ προέκυψε του ότι δεν αναγνωρίστηκαν ως φορολογητέες εισροές πέντε (5) τιμολόγια αγορών (βλέπε σελ. 13 έκθεση ελέγχου προσδιορισμού ΦΠ), που έχουν καταχωρηθεί

δύο φορές, με καθαρή αξία 1.796,54€ και σύνολο φόρου 413,00€.

-Με την αρ. πρωτ.//02-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη στοιχειοθέτηση των προβλεπόμενων εκ του νόμου παραβάσεων που επισύρουν την επιβληθείσα κύρωση - Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών υπό των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων – Παράβαση κατ' ουσία διατάξεων νόμου - Καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη (ΣΤΕ 533/2013, 170/2014, 12033/2012, 2963/2013 και 1604/2011) – Έλλειψη υπαιτιότητας.
- Παραβίαση της αρχής αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων αυτές ερείδονται – Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων της καθ' ης Δ.Ο.Υ.
- Μη νομιμότητα της οριστικής πράξεως επιβολής προστίμου ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου/φορολογικού έτους 01/01/2013 – 31/12/2013 λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 νομικό 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία»,* και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 06-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στις από 31-10-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ΑΘΗΝΩΝ, για τον εκδότη, “.....”-ΑΦΜ /ΦΠΑ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων ως προς την αξία και ειδικότερα:

«..... το ΣΔΟΕ είχε διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες-προμηθεύτες τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (.....) LTD, LTD & LTD), οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο, αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην 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 digi-lodge, digi-retail και digi-content. Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής 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 έλεγχους του ΣΔΟΕ 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 τους χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που τους 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 τους 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 του σδοε οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ./2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην για λογαριασμό των πελατών τους.

2) Για το λόγο αυτό, κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί 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 σύνολό 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 του ΣΔΟΕ και από τα ευρήματα της κατάσχεσης που αναφέρεται ανωτέρω, 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%.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων του ΣΔΟΕ, ο Τ. ΑΦΜ, (ο προσφεύγων) έλαβε ένα (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της

δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας, “.....”-ΑΦΜ /ΦΠΑ με στοιχείο (PROFORMA INVOICE)/2012 και συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία..... »

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 06-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στις από 31-10-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το επίμαχο φορολογικό στοιχείο το οποίο είναι εικονικό για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε ήταν πραγματική, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου” στην από 31-10-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4093/12(ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ΑΘΗΝΩΝ αναφέρεται ότι :

«..... 1. Όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτ. ΣΔΟΕ2018 ΕΜΠ έγγραφο του ΣΔΟΕ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, ΤΜΗΜΑ Α’ (εισ. πρωτ. ΕΜΠ/2018), η ελεγχόμενη οντότητα του – ΑΦΜ έλαβε ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικό , στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, έκδοσης της βρετανικής οντότητας ΑΦΜ με αριθμό (INVOICE)/2013 και συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Το ανωτέρω τιμολόγιο περιλαμβάνει έναν (1) server (ηλεκτρονικό υπολογιστή), για τη φιλοξενία εφαρμογών λογισμικού, ένα (1) λογισμικό ανάπτυξης και διαχείρισης συστήματος e-shop, ένα (1) λογισμικό διαχείρισης ηλεκτρονικών κουπονιών , καθώς και υπηρεσίες που αφορούν μεθόδους marketing που αξιοποιούν συσκευές κινητής τηλεφωνίας.

2.- Από τον έλεγχο που διενεργήσανε, στα βιβλία και στοιχεία και δηλώσεις του προσφεύγοντα, τα οποία παρελήφθησαν την με αρ. πρωτ...../2018 απόδειξη παραλαβής, διαπιστώσανε ότι το παραπάνω τιμολόγιο έχει καταχωρηθεί στο βιβλίο εξόδων του, ως αγορά παγίου στις 22/1/2013.

- Επίσης έχει καταχωρηθεί στο μητρώο παγίων του προσφεύγοντα με αξία κτήσης 20.000,00€, με συντελεστή απόσβεσης 10% και αποσβέσεις χρήσης 2.000,00€.

3.- Επειδή στο ανωτέρω τιμολόγιο περιλαμβάνεται ένας ηλεκτρονικός υπολογιστής (server) και προκειμένου να διαπιστωθεί από τον παρόντα έλεγχο η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης συναλλαγής, διενεργήθηκε αυτοψία του ελέγχου στις 22/7/2019 στην έδρα του προσφεύγοντα, επί της οδού , από την οποία προέκυψε ότι ουδέποτε παραδόθηκε τέτοιο μηχάνημα από την εταιρεία

- Από έρευνα δε στο διαδίκτυο διαπιστώθηκε ότι δεν λειτούργησε ποτέ e-shop με την ηλεκτρονική

διεύθυνση, ενώ υπάρχει άλλη σελίδα e-shop με ηλεκτρονική διεύθυνση η οποία έχει δημιουργηθεί από την εταιρεία ήδη από το 2009. Επίσης ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στοιχεία (αντίστοιχη ανάληψη από το λογαριασμό του) που να αποδεικνύουν ότι κατέθεσε εκείνος το ποσό των 20.000,00€ για την εξόφληση του τιμολογίου και στον έλεγχο απάντησε ότι δεν διαθέτει κάποιο τέτοιο στοιχείο).

4 - Επειδή όμως από τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, η συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ και ως εκ τούτου συντρέχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του Ν.2523/1997, η συναλλαγή κρίνεται εικονική στο σύνολό της.....».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθώς, στο από 06-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στις από 31-10-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ΑΘΗΝΩΝ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 §3περ.β',ζ' & § 5 του Ν. 4337/2015** (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «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:

.....

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.

.....

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.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2013 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 β',ζ' του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από 06-03-2018 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Ε.Δ. Αττικής και στην συνέχεια στις από 31-10-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται 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 αριθμ. πρωτ. /02-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο Τ., ΑΦΜ

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

Α) Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 : 20.000,00,00€ X 40% =8.000,00€

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν.4337/2015 : 4X600,00€X1/3= 800,00€

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.843,70
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	1.863,98

Εισφορά Αλληλεγγύης	169,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.877,11

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2013
Διαφορά φόρου	413,20
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	417,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	830,95

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**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.