



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 09/ 07/ 2020

Αριθμός Απόφασης 1472

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)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 23-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΑΦΜ που εδρεύει στον επί της οδού αρ. και εκπροσωπείται από τους διαχειριστές της και του κατά:

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

-Του υπ' αριθ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, του υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινού Προσδιορισμού προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015),

και του υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013 (προσωρινές πράξεις μη εκτελεστέες) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω πράξεις και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 20-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

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 **23-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Από το αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2018) το από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) από το οποίο προέκυπτε ότι η επιχείρηση, ΑΦΜ, έλαβε τρία (3) μερικώς εικονικά ως προς την αξία στοιχεία χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία των, στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge συνολικής καθαρής αξίας 73.470,00€ για την χρήση 2013, με εκδότη την βρετανική οντότητα με την επωνυμία-ΑΦΜ /ΦΠΑ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-2013 με την υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν.2859/00).

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 επιδόθηκε νόμιμα στους εκπρόσωπους της επιχείρησης, το υπ. αριθ. .../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με α) το υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινό Προσδιορισμό προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015) και β) το υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις 26-11-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια, εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 20/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Φορολογία ΚΦΑΣ & 2)Φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών, 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 την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 29.388,00€ (€73.470,00x 40%), σύμφωνα με την οποία:

α) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα α) Τ.Π.Υ. (INVOICE)/2013 καθαρής αξίας 28.561,46€ β) Τ.Π.Υ. (INVOICE)/2013 καθαρής αξίας 23.969,59€ γ)Τ.Π.Υ. (INVOICE)/2013 καθαρής αξίας 20.938,95€, 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.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 3.502,07€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 3.566,16€, ήτοι συνολικού ποσού 7.068,23€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 13.469,50€.

-Με την αρ. πρωτ./**23-01-2020** ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015) και β) του υπ' αριθ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013, του υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινού Προσδιορισμού προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015), και του υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους

- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με το άρθρο 63 § 1 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν».

Επειδή, με το άρθρο 63 § 8 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§§1&2 της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 ορίζεται :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 30§1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις.

Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή οι Προσωρινές Πράξεις άρθρων 62 και 72 του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών της διαχειριστικής περιόδου 26-03/31-12-2013 οι οποίες επισυνάπτονται στο με αριθμ. πρωτ./2019, ταυτάριθμο με τις ως άνω Πράξεις, Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε στους νόμιμους εκπροσώπους της επιχείρησης, δεν αποτελούν οριστικές αυτοτελείς πράξεις που να προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν βεβαιώνουν φορολογική οφειλή, αλλά αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του ανωτέρω σημειώματος Διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου και ενιαίο σύνολο, στα οποία άλλωστε γίνεται σαφής αναφορά ως προς τους προσωρινούς τους χαρακτήρες.

Επειδή, το με αριθμ. πρωτ./2019, Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 με τις επισυναπτόμενες σε αυτό προσβαλλόμενες πράξεις, το οποίο κοινοποιήθηκε στους νόμιμους εκπροσώπους της επιχείρησης, δεν αποτελούν οριστικές φορολογικές πράξεις αλλά έχουν ενημερωτικό χαρακτήρα για την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου δεν μπορούν να προσβληθούν με ενδικοφανή προσφυγή καθόσον, σύμφωνα με την παραγρ. 4 του άρθρου 62 ν. 4174/2013 «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της»

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 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. 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 επιτηδεύματος 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 επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεως 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 με αριθ. πρωτ./2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής, για τον εκδότη..... - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και στις από 20-12-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, 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, &), 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 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 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 ενδιαμέσο 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 υποτυπώδως 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 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 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, η επιχείρηση, ΑΦΜ, (η προσφεύγουσα) έλαβε τρία (3) τουλάχιστον μερικώς εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με στοιχεία,...../2013 και συνολικής καθαρής αξίας 73.470,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στις από 20-12-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο "Διαπιστώσεις Ελέγχου" στις από 20-12-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών αναφέρεται ότι :

«.....Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία καθώς και από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και συγκεκριμένα το από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής για την επιχείρηση, ΑΦΜ προκύπτουν τα κάτωθι:

-Η επιχείρηση κατέθεσε φάκελο για το επιχειρησιακό πρόγραμμα "Ενίσχυση επιχειρήσεων λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων - digi-retail", προς την , ο οποίος (πήρε αριθμό πρωτοκόλλου/2013).

- Η επιχείρηση σύναψε σύμβαση ανάπτυξης, βελτίωσης και καταχώρησης - διατήρησης πλατφόρμας ηλεκτρονικού εμπορίου (προκειμένου να ολοκληρωθεί ο φάκελος και η κατάθεση του προς την) με την εταιρία , η οποία εδρεύει στο , οδός , με V.A.T. και εκπροσωπείται νόμιμα για τη υπογραφή της από τον , εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο. Στη σύμβαση αυτή (ειδικότερα στο Παράρτημα Α αναφέρονται όλες οι υπηρεσίες που αναλαμβάνει να διεκπεραιώσει η εταιρία για λογαριασμό της επιχείρησης προκειμένου η δεύτερη να συμμετάσχει και ν καταθέσει φάκελο προς την ώστε να αξιώσει την εύλογη και τη βάση του Προγράμματος ΕΣΠΑ αξία των υπηρεσιών αυτών κατά το χρονοδιάγραμμα που προβλέπεται.

- Από την ανωτέρω βρετανική εταιρεία , εκδόθηκαν προς την επιχείρηση τα με αριθμό/2013,/2013,/2013 τιμολόγια (INVOICES) συνολικής αξίας 73.470,00 €, τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως αγορά παγίων (έντυπο Ε3). Από την περιγραφή των ειδών που εμπεριέχονται στα εν λόγω τιμολόγια προκύπτει η αγορά πάγιου εξοπλισμού σχετικά με ηλεκτρονικές εφαρμογές και λογισμικά πωλήσεων και προώθησης της επιχείρησης (e-shop).

-Σχετικά με την εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων, ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του τέσσερα αντίγραφα καταθετηρίων με ημ/νία 07/02/2013 αξίας 17.136,88 ευρώ, με ημ/νία 07/02/2013 αξίας 12.563,37 ευρώ, με ημ/νία 11/02/2013 αξίας 28.938,00 ευρώ και με ημ/νία 11/02/2013 αξίας 14.831,75 ευρώ από την με στοιχεία καταθέτη ο οποίος δεν έχει κάποια σχέση ούτε ως διαχειριστής ούτε ως υπάλληλος της επιχείρησης Ο καταθέτης σύμφωνα με την από 06/02/2013 σύμβαση είναι ο εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος της εκδότριας εταιρείας

Από το βιβλίο παγίων προκύπτει ότι τα περιγραφέντα πάγια στα προαναφερόμενα τιμολόγια εκδόσεως έχουν καταχωρηθεί και έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις για τη χρήση 2013.

Κανένα στοιχείο δεν προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα από το οποίο να αποδεικνύει την χρησιμοποίηση των ανωτέρω παγίων που περιγράφονται στα ληφθέντα τιμολόγια (ηλεκτρονικές αγορές ή πωλήσεις, ύπαρξη ιστοσελίδας κλπ), όπως επίσης δεν επεδείχθη κανένα παραστατικό μεταφοράς εσωτερικού ή εξωτερικού των περιγραφόμενων υλικών .

Κατόπιν όλων αυτών ο παρών έλεγχος αφού έλαβε υπ όψιν:

-το από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), το οποίο συντάχθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής.

-Το γεγονός ότι όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η εταιρεία η οποία εξέδωσε τα ανωτέρω κρινόμενα τιμολόγια είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Το γεγονός ότι τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υποβληθεί από την ανωτέρω βρετανική οντότητα έχουν απενταχθεί από τις κοινοτικές δράσεις κατόπιν αποφάσεων των αρμόδιων υπηρεσιών.

-Το γεγονός ότι τα ανωτέρω κρινόμενα τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και έχουν καταχωρηθεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στην εκκαθαριστική ή δήλωση ΦΠΑ για το έτος 2013.

-Το γεγονός ότι από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και από την αυτοψία που έγινε στην έδρα της επιχείρησης δεν προκύπτουν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από 21-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ε.Δ. Αττικής και στις από 20-12-2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./23-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε επιχείρησης, ΑΦΜ, α) **ως απαράδεκτος** κατά το μέρος που αφορά το υπ' αριθ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, το υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινό Προσδιορισμό προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015) και το υπ' αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, χρήσεως 2013 και β) **την επικύρωση** της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, χρήσεως 2013.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: (€73.470,00x 40%)=29.388,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**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 .