



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη: 30/6/2020

Αριθμός απόφασης: 1137

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως 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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' / 27.04.2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4.Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6ου άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/1/2020 με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ:..., κατά: α) της με αριθ. ... - 24/12/2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2013, β) της με αριθ. ... - 24/12/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2013 και γ) της με αριθ. ... - 24/12/2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 1/1 –

31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **24/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.000,00€**, λόγω λήψης ενός (1) τουλάχιστον μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας, ήτοι του με αριθ. ... – **19/3/2013** τιμολογίου (invoice) καθαρής αξίας 20.000,00€ έκδοσης της βρετανικής οντότητας «...» (**UK**) - **ΑΦΜ/ΦΠΑ:GB...**, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 6, 9 και 10 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περίπτωση (ε') του Ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο 20.000,00€ Χ10% = 2.000,00€ καθώς η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος.
- Με τη με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 4.600,00€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 4.717,77€, δη σύνολο φόρου **9.317,77€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εκροές και τον φόρο αυτών, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ του παραπάνω ληφθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- Με τη με αριθ. ... - **24/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.300,00€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει του προαναφερθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου 4.600,00€ x 50% = 2.300,00€

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **24/12/2019** εκθέσεων μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/12), ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθ. ... – **6/3/2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε **α)** το με αρ. πρωτ. ... – **4/2/2015** έγγραφο του τμήματος ΚΦΑΣ της ίδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με το οποίο, κατά τον έλεγχο για τη διακοπή εργασιών του υποκαταστήματός του διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε αγορά Φ.Τ.Μ. για την έκδοση

αποδείξεων λιανικής πώλησης για την άσκηση της δραστηριότητας του λιανικού εμπορίου ωρολογιών και β) το με αρ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. Α ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ - Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), Επιχειρησιακής Δ/σης Αττικής, εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε το με αριθ. ... – **19/3/2013** μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, από την βρετανική οντότητα ...» **(UK) - ΑΦΜ/ΦΠΑ:GB...**, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική του αξία.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Νομική πλημμέλεια – ακυρότητα των εκθέσεων ελέγχου καθώς δεν υπογράφονται από την ελέγκτρια που διενήργησε τον έλεγχο και τον επόπτη ελέγχου - ακυρότητα των πράξεων επιβολής προστίμου και φόρων.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015 και του άρθρου 6 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017. Πραγματική η συναλλαγή του με αριθ. ... – **19/3/2013** τιμολογίου παροχής υπηρεσιών. Άρνηση της μερικής εικονικότητας του παραπάνω φορολογικού στοιχείου και μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξής της. Καλοπιστία του ως λήπτη. Παραβίαση της αρχής της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- 3) Μη νόμιμος ο καταλογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στην πραγματική αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου. Απαραδέκτως καταλογίζεται η συνολική αξία του ΦΠΑ του τιμολογίου, στερώντας τις πράξεις προσδιορισμού του φόρου και του προστίμου από κάθε νομική και πραγματική βάση.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού

του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) μεταβιβάστηκε σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης η αρμοδιότητα να εκδίδουν πράξεις επιβολής προστίμων και ειδικότερα ορίζεται ότι: «27 ... Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής ή σε περίπτωση παύσης λειτουργίας Ελεγκτικού Κέντρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου των οποίων έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή, ο πρώτος λόγος της υπό εξέταση προσφυγής συνίσταται στον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 περί του περιεχομένου και του τρόπου έκδοσης των φορολογικών πράξεων, ειδικότερα δε, ότι οι από **24/12/2019** εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ υπογράφονται μόνο από την Προϊσταμένη της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και όχι από την ελέγκτρια που διενήργησε τον έλεγχο και τον επόπτη ελέγχου.

Ωστόσο, οι πρωτότυπες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/12), ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και προστίμου ΦΠΑ που φυλάσσονται στο αρχείο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, αρμόδιας για τον έλεγχο του προσφεύγοντος, φέρουν, υπογραφή για τη θεώρησή τους από την Προϊσταμένη της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και συνυπογράφονται από την υποδιευθύντρια, τον επόπτη και την ελεγκτή.

Επιπρόσθετα οι με αριθ. ... - **24/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 και η με αριθ. ... - **24/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997, φέρουν υπογραφή της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και η με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φέρει υπογραφή θεώρησης της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και συνυπογράφεται από την υποδιευθύντρια, τον επόπτη και την ελεγκτή.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «4. 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. ... 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 το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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 μόνο 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η μερική εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στις από **28/6/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), ΚΦΔ (Ν.4174/2013), φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994, ΦΠΑ Ν.2859/2000 και προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ. αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. Α ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ **28/2/2018** έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής και το συνημμένο σε αυτό με ID υπόθεσης ... δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

1. Αναφορικά με την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων επιχείρηση .. **(ΑΦΜ/ΦΠΑ: GB...)** διαπιστώθηκαν τα εξής:
 - Η ... μαζί με άλλες δύο βρετανικές οντότητες δη τις ... **(UK) LTD** και ... **LTD** εξέδωσαν κατά τα έτη 2011 - 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις για έργα, τα οποία είτε εκτελέστηκαν υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων.
 - Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων για λογαριασμό των πελατών τους.
 - Βάσει του πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Αττικής – Αιγαίου με ID υπόθεσης ..., ο ..., μαζί με τους ... και ... είναι οι πραγματικά υποκρυπτόμενοι πίσω από την έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων από τρεις βρετανικές οντότητες, ήτοι τις ... **(UK) LIMITED, ... LIMITED & ... LIMITED**.
 - Από την επεξεργασία των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού που τηρεί η

επιχείρηση ... **LTD** στην **Τράπεζα** ..., διαφαίνεται ότι διενεργούνταν επί καθημερινής σχεδόν βάσης διαδοχικές χρεώσεις και πιστώσεις του λογαριασμού, οι δε πιστώσεις διενεργούνταν στο όνομα του πελάτη (δικαιούχου επενδυτικού προγράμματος). Με αυτό τον τρόπο δημιουργείτο η εικόνα ότι τα χρήματα κατατίθεντο από τους πελάτες. Στη συντριπτική πλειοψηφία των αιτημάτων ολοκλήρωσης, κατατίθεντο χρήματα στην **Τράπεζα** ... και μάλιστα στο ίδιο υποκατάστημα τις περισσότερες φορές, είτε από τα ίδια τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα, είτε από υπαλλήλους τους, είτε από επαγγελματικούς συνεργάτες τους, ενώ οι περισσότερες από τις ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες είχαν την έδρα τους εκτός Αττικής.

- Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με την επωνυμία «... **LTD**», 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).
- 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 βρετανική οντότητα «... **LTD**» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης του ενδιαμέσου φορέα πληρωμών επιχορηγήσεων, επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.
- Στόχος των ανωτέρω ήταν η ιδιοποίηση επιχορηγήσεων μέσω τριών (3) επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013, ήτοι α)Digi-Lodge, β)Digi-Retail και γ)Digi-Content, υποβάλλοντας αιτήσεις επιχορήγησης για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων, στις οποίες εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων. Όλα τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια, έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών.

2. Αναφορικά με την προσφεύγουσα διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Ο προσφεύγων α) συμπεριέλαβε την αξία του με αριθ. ... – **19/3/2013** τιμολογίου (invoice) έκδοσης της «...» στον πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και συγκεκριμένα στη στήλη των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών, μηνός Μαρτίου 2013, όπως επίσης και στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ (α τριμήνου 2013) στον κωδικό 344 (ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, β) καταχώρησε το επίμαχο τιμολόγιο στο βιβλίο εσόδων – εξόδων του και στο

μητρώο παγίων υπολογίζοντας τις ανάλογες αποσβέσεις και γ) συμπεριέλαβε την αξία του επίμαχου τιμολογίου στον κωδικό 811 (αγορές παγίων χρήσης) του έντυπου Ε3 της χρήσης 2013 και στους κωδικούς 541 και 542 (αποσβέσεις παγίων εμπορίας – υπηρεσιών) στις δηλώσεις Ε3 για τις χρήσεις 2013 και 2014.

- Μία ημέρα πριν την έκδοση του επίμαχου τιμολογίου, ήτοι την 18/3/2013, φαίνεται να υπεγράφη σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και του υποκρυπτόμενου ... ως εκπροσώπου της βρετανικής οντότητας, με την οποία συμφώνησαν την παροχή των περιγραφόμενων στο τιμολόγιο υπηρεσιών (προώθηση ηλεκτρονικού καταστήματος, διαφήμιση, βελτιστοποίηση παρουσίας σε μηχανές αναζήτησης, μετάφραση περιεχομένου ηλεκτρονικού καταστήματος κ.λπ), έναντι τιμήματος 20.000,00€ και προθεσμία παράδοσης του έργου έως ένα μήνα από την υπογραφή της σύμβασης, ήτοι έως την 18/4/2013.
- Από το τραπεζικό παραστατικό εξόφλησης του παραπάνω φορολογικού στοιχείου, αντίγραφο του οποίου απέστειλε στη ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης το ΣΔΟΕ Αττικής, προέκυψε ότι η εξόφληση (9/4/2013) έγινε με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό που τηρούσε η εκδότρια επιχείρηση στην τράπεζα ..., στο υποκατάστημά της στην οδό ... από τον ..., ακολουθώντας τη συνήθη διαδικασία που περιγράφει το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στο δελτίο πληροφοριών, δη την κατασκευή εξοφλήσεων των επίμαχων τιμολογίων μέσω εικονικών καταθέσεων στην τράπεζα ..., όπου ως καταθέτες στην πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι (όπως ο ...), είτε οι υπάλληλοί τους και μάλιστα στο συγκεκριμένο κατάστημα της τράπεζας ..., πολύ μακριά από την έδρα της προσφεύγουσας.
- Η προσφεύγουσα εντάχθηκε στο σχέδιο δράσης DIGI – RETAIL, συνολικής δαπάνης 20.000,00€. Για το ποσό αυτό κατατέθηκε στον ενδιάμεσο φορέα διαχείρισης του προγράμματος ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ Α.Ε. το επίμαχο φορολογικό στοιχείο, με απώτερο σκοπό, όπως αποδείχθηκε από την έκθεση του ΣΔΟΕ, την παράνομη εκταμίευση εγκεκριμένης επιχορήγησης ύψους 12.000,00€.

Επειδή, με το άρθρο 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, από την επισκόπηση του συνόλου των εγγράφων του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτουν στοιχεία που να προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο και από τα οποία να επιβεβαιώνεται η ύπαρξη και η λειτουργία συγκεκριμένου ηλεκτρονικού καταστήματος (e – shop),

καθώς και η πραγματοποίηση των ληφθέντων υπηρεσιών που αναφέρονται στο σχετικό τιμολόγιο (υπηρεσιών προώθησης του ηλεκτρονικού καταστήματος, διαφήμισης, e - payments, e-coupons, βελτιστοποίησης παρουσίας σε μηχανές αναζήτησης, μετάφρασης του περιεχομένου του ηλεκτρονικού καταστήματος κ.λπ).

Επειδή, σε αναζήτηση στο διαδίκτυο δε βρέθηκε το με **url:eu** ηλεκτρονικό κατάστημα όπως αυτό αναγράφεται στη **σελίδα 10** του αιτήματος ολοκλήρωσης πράξης που υποβλήθηκε στην Κοινωνία της Πληροφορίας στις **26/4/2013** για την υπαγωγή του προσφεύγοντος στο επιχειρησιακό πρόγραμμα Ψηφιακή Σύγκλιση, και που συνυποβλήθηκε από αυτόν με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί πραγματικής δαπάνης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεδομένο απαραίτητο για να εξεταστεί περαιτέρω ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικού στοιχείου (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς συνίσταται στην έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, η οποία αντικρούστηκε αναλυτικά παραπάνω.

Κατά συνέπεια οι επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, πραγματοποίησης της συναλλαγής, μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης, καλοπιστίας του ως λήπτη και παραβίασης των αρχών της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 35 παρ. 1 περ. θ' του Ν.2859/00 ορίζεται ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών...».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν.2859/00 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές

υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 οριζόταν 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, με την ΠΟΛ.1167/2001 διευκρινίστηκε ότι: «Σας κοινοποιούμε την με αριθμό 26/2001 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ...Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι, στην περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων που η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, αλλά δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, στον λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία».

Επειδή, με τις διατάξεις 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 (σ.σ. 13.5.2017) 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, η προσφεύγουσα είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εκροών της χρήσης το αναλογούν ποσό ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αξίας 4.600,00€ (20.000,00€ * 23%), εφόσον όμως το εν λόγω στοιχείο κρίθηκε από τον έλεγχο ως μερικώς εικονικό απροσδιόριστης αξίας δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το σύνολο του ΦΠΑ αυτού, καθότι δε μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία. Κατόπιν των παραπάνω, η αρμόδια ΔΟΥ προέβη σε ορθό καταλογισμό του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, των ως άνω με αριθ. ... - **24/12/2019** και ... - **24/12/2019** προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **24/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2013

- Η με αριθ. .../ - **24/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	2.000,00€

- Η με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	4.600,00€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	4.717,77€
Καταλογιζόμενο ποσό	9.317,77€

- Η με αριθ. ... - **24/12/2019** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	2.300,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.