



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 19/05/2020

Αριθμός απόφασης: 898

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο, επί της οδού αρ., και των νομίμων εκπροσώπων αυτής α) του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός αρ..... β) του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., **κατά: α)** της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους

2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ' αριθμ...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 08/11/2019 οικείες εκθέσεις, μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012 της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και των νομίμων εκπροσώπων αυτής, 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:

α) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.179,18 ευρώ πλέον πρόστιμο ποσού 1.200,76 ευρώ (ευνοϊκότερο καθεστώς άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997), ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 2.379,94 ευρώ.**

β) Με τον υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015,διαχ.περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο, γιατί έλαβε μερικώς εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, τρία(3) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) συνολικής αξίας 77.075,01, παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων 1,6 και 10 του ΚΦΑΣ(Ν.4093/2012), συνολικού ποσού 15.415,00 ευρώ (77.075,01 χ 20%).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, τηρούσε την ελεγχόμενη χρήση 2013, Μηχανογραφικά Βιβλία Β' Κατηγορίας με δραστηριότητα εκμετάλλευση καταστήματος ψιλικών ειδών και δήλωσε συνολικά ακαθάριστα έσοδα (εμπορικός κλάδος και κλάδος παροχής υπηρεσιών) ύψους 475.738,29 ευρώ με ζημία χρήσεως μετά την φορολογική αναμόρφωση ύψους 10.879,68 ευρώ.

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. ΕΔ/2018 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ./2018 Δ.Ο.Υ. Χολαργού), σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες «.....», «.....» και «.....», 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. Στο πλαίσιο του έλεγχου διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της προσφεύγουσας, δια της συνακόλουθης λήψης εικονικών τιμολογίων από την μια των ανωτέρω βρετανικών οντοτήτων με την επωνυμία «..... – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α, στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-retail..

Μετά τη λήψη του ανωτέρω πληροφορικού εγγράφου, διενεργήθηκε, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έλεγχος (αριθμός εντολής/2019) στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας (άρθρο 2 πολ. 1037/05 & πολ. 1081/05) και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της τρία(3) Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 77. 075,01 ευρώ, τα οποία είχε εκδώσει η βρετανική εταιρεία με την επωνυμία «..... – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.

Τα εν λόγω Τ.Π.Υ. κρίθηκαν εικονικά μερικώς ως προς την συναλλαγή. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αποσβέσεις πάγιων ποσό ύψους 15.415,00 ευρώ (77.075,01 χ 20%), καθώς δεν καλύπτεται με νόμιμα από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. παραστατικά στοιχεία και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Επίσης επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, μερικώς εικονικά, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πλημμέλεια και μη νομιμότητα του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και των εκδοθεισών επί τη βάσει αυτού πράξεων – Μη στοιχειοθέτηση των προβλεπόμενων εκ του νόμου παραβάσεων που επισύρουν την επιβληθείσα κύρωση – Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών υπό των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων – Παράβαση κατ' ουσία διατάξεων νόμου – Καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη – Έλλειψη υπαιτιότητας. Ειδικότερα αναφέρει τα κάτωθι:

- Η παρασχεθείσα υπηρεσία έχει πιστοποιηθεί από την,
- Η προμηθεύτρια εταιρεία είχε νόμιμη έδρα στη Μεγάλη Βρετανία και έφερε έγκυρο ΑΦΜ,
- Τα ληφθέντα τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης,
- Τα έργα που υλοποιήθηκαν με τη δράση digi -retail στην Ελλάδα είχαν αξία αντίστοιχη ή και μεγαλύτερη με την αναγραφόμενη επί των ανωτέρω τιμολογίων,
- Συντάχθηκε συμφωνητικό για την εκτέλεση του εν λόγω επιδοτούμενου έργου, στο πλαίσιο των δράσεων του ΕΣΠΑ,
- Τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από τη βρετανική εταιρεία εξοφλήθηκαν νόμιμα, μέσω τραπέζης.

- Παραβίαση της αρχής της αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. και διαφορών φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των οικείων

εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων αυτές ερείδονται.

- Μη νομιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«4. *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 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.):

«3. *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.».*

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«8. *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.»*

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με θέμα: Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου:

«.....Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή με την υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., με θέμα: Δικαιούται ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει τον ΦΠΑ αυτού, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης δεν είχε γνώση της εικονικότητας;

«.....11. Από τις μνημονευόμενες στις παραγράφους 4 έως και 9 της παρούσης διατάξεις συνάγεται ότι, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απαιτείται να έχει εκδοθεί νόμιμο δικαιολογητικό, υπό την έννοια ότι πρέπει να έχει εκδοθεί νομότυπα, ήτοι αφενός μεν να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να φέρει όλα τα στοιχεία που κατά νόμο απαιτούνται (πρβλ ΣτΕ 4566/2014, 1512/2013, 483/2012, 753/2012, 327/2000, 4033/1999, 806/1998, 3990/98, 2329/1997, 3509/1994, 6004/1996, 4786/1996 κ.ά.). Ωστόσο, εξυπακούεται ότι η ύπαρξη νομότυπου δικαιολογητικού δεν αναιρεί *a priori* τη συνδρομή της εικονικότητας, η οποία μπορεί να υφίσταται και επί νομοτύπως εκδοθέντος δικαιολογητικού.

12. Περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).....».

Επειδή, με την **ΣτΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος**, ήτοι 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 πραγματοποιήσεώς της**), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν **υπαρκτός** αλλά, **ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του Ν. 4509/2017** ορίζεται ότι:

Άρθρο 49 Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Η παρ. 17 του [άρθρου 72](#) του ν. [4174/2013](#) (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 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: α)...β)...γ) **Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.**

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).

Επειδή, στο με αρ. πρωτ. ΣΔΟΕΕΞ 2018 ΕΜΠ δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Απτικής αναφέρεται:

«..... 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 από το 2011 (..... και 2012 (..... &), με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail Kat 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 (Ευρωπαϊκή Υπηρεσίας για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.**

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. 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 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 στο Σ.Δ.Ο.Ε. 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..... Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα «.....», συμφερόντων ενός εκ των ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα 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 εκατόν 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 της Υπηρεσίας μας 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 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 αρμόδιων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιεύσεις δολίως επιχορηγήσεις θα **αναζητηθούν** από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρανόμως 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 «.....» ήταν και η προσφεύγουσα «.....», ΑΦΜ

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 επικαλείται τα εξής:

- Η παρασχεθείσα υπηρεσία έχει πιστοποιηθεί από την εταιρεία «.....» η οποία είναι αποκλειστικώς το αρμόδιο όργανο αναφορικώς με την πιστοποίηση για τις ψηφιακές υπηρεσίες του δημοσίου.
- Η προμηθεύτρια εταιρεία είχε νόμιμη έδρα στη Μεγάλη Βρετανία και ότι έφερε έγκυρο ΑΦΜ.
- Τα ληφθέντα τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης,
- Τα έργα που υλοποιήθηκαν με τη δράση digi -retail στην Ελλάδα είχαν αξία αντίστοιχη ή και μεγαλύτερη με την αναγραφόμενη επί των ανωτέρω τιμολογίων,
- Συντάχθηκε συμφωνητικό για την εκτέλεση του εν λόγω επιδοτούμενου έργου, στο πλαίσιο των δράσεων του ΕΣΠΑ και κατατέθηκε νόμιμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από τη βρετανική εταιρεία εξοφλήθηκαν νόμιμα μέσω τραπεζής με την καταβολή του συνόλου του αναγραφόμενου σε αυτό ποσού στην εκδότηρα αυτών εταιρεία «.....».

Επειδή, από το από 21-02-2018 δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του ν. 4093/12(ΚΦΑΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι:

- η εταιρεία όχι μόνο δεν πιστοποίησε το έργο, αλλά αντίθετα από την υπ' αριθμ. πρωτ./2013 αναφορά της στον Εισαγγελέα ξεκίνησε η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τις σχετικές επιχορηγήσεις,
- η Βρετανική εταιρεία «.....» έχει ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής της από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House), λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία,
- Συντάσσονταν ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψήφιων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά 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%

Επειδή, η προσφεύγουσα, επικαλείται ότι κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ιδιωτικό συμφωνητικό χωρίς όμως να αναφέρει τα στοιχεία θεώρησης (αριθμό και ημερομηνία κατάθεσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.), ούτε προσκομίζει (φωτοαντίγραφο) αυτού με την ενδικοφανή προσφυγή. Επίσης από την από 08.11.2019 έκθεση έλεγχου Φ.Ε. δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταθέσει ιδιωτικό συμφωνητικό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί σύναψης συμφωνίας με την βρετανική εταιρεία «.....» (εκδότρια των Τ.Π.Υ), δεν προκύπτει από θεωρημένο συμφωνητικό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 άρθρου 8 ν. 1882/1990.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει, ούτε με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, κάποιο στοιχείο, από το οποίο να τεκμηριώνεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω διαδικτυακές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες, π.χ., στοιχεία διακίνησης του λογισμικού από την Μεγάλη Βρετανία, στοιχεία για το πότε εγκαταστάθηκε το λογισμικό, από ποιους, σε ποιόν υπολογιστή κ.α., με αποτέλεσμα από πουθενά να μην προκύπτει ότι η επένδυση υλοποιήθηκε και εντάχθηκε σε παραγωγική διαδικασία

Επειδή, η προσφεύγουσα, επικαλείται ότι εξόφλησε το σύνολο του ποσού των τιμολογίων, νόμιμα μέσω τραπέζης, χωρίς όμως να αναφέρει ούτε να προσκομίζει το έγγραφο στοιχείο της τράπεζας, με το οποίο πραγματοποιήθηκε (όπως ισχυρίζεται) η εξόφληση των ποσών, ώστε να προκύπτει ο λογαριασμός τραπέζης στον οποίο κατατέθηκαν τα ποσά αυτά, ο δικαιούχος του λογαριασμού, εν προκειμένω η εκδότρια βρετανική εταιρεία, τα στοιχεία του καταθέτη των χρημάτων, ήτοι οι νόμιμοι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας, ή άλλο πρόσωπο που ενήργησε νόμιμα για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί νόμιμης εξόφλησης των ποσών των τιμολογίων, απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα βιβλία της, τρία(3) Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η Βρετανική εταιρεία «.....» συνολικής αξίας 77.075,01 ευρώ, χωρίς να αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκε συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρείας, ως εκ τούτου τα ανωτέρω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών είναι μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και η αναγραφόμενη δαπάνη δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τα στοιχεία της υπόθεσης του φακέλου, δεν αποδεικνύεται, ότι υπήρξε συμφωνία μεταξύ της προσφεύγουσας και της βρετανικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή που αναφέρεται στα Τ.Π.Υ., ούτε προκύπτει η νόμιμη πληρωμή μέσω τράπεζας, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, συνεπώς, βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ Αττικής και τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού αποδεικνύεται με εμπεριστατωμένο τρόπο ότι ουσιαστικός σκοπός λειτουργίας της εκδότριας βρετανικής επιχείρησης ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων, ενώ από την πλευρά του λήπτη δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση της συναλλαγής συνολικής αξίας 77.075,01 ευρώ, ούτε και ο τρόπος εξόφλησης αυτής καθώς από την έρευνα του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε ότι όλες οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν ήταν «κατασκευασμένες» από το κύκλωμα των ως άνω εικονικών επιχειρήσεων. Ως εκ τούτου, ενόψει του ότι η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται, εν προκειμένω, στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας σε σχέση με την ιδιότητα του λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/11/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αναπόσπαστο μέρος των οποίων αποτελεί το υπ' αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ./2018 δελτίο πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και των νομίμων εκπροσώπων αυτής, και την επικύρωση: **α)** της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ' αριθμ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Φόρος Εισοδήματος

Συν. Ποσόν 2.379,94 ευρώ.

Πρόστιμο Άρθρο 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015

Συν. Ποσόν 15.415,00 ευρώ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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.