



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.04.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 710

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και της υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ποσού 10.579,00 €, λόγω λήψης τριών (3) τουλάχιστον μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, με αριθμό, και συνολικής καθαρής αξίας 52.895,00 €, για λήψη υπηρεσιών (ενδοκοινοτική απόκτηση), χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης, ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης παράβασης που επισύρει την κύρωση του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 12.165,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 12.299,68 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 24.465,53 €, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ των ως άνω μερικώς εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών από τον φόρο εκροών.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 6.082,93 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίστηκε στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $52.895,00 \text{ €} * 23\% = 12.165,85 \text{ €} * 50\% = 6.082,93 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997

όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

- Μη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας. Πλημμελώς αιτιολογημένες και αόριστες οι προσβαλλόμενες πράξεις.
- Πραγματική η συναλλαγή και πραγματοποιηθέν το έργο.
- Καλή πίστη ως λήπτη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.
- Εσφαλμένος ο διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. και η επιβολή προστίμου Φ.Π.Α.. Νόμιμα τα ληφθέντα παραστατικά και η έκπτωση του φόρου τους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση του ΣΤΕ «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο

πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 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 εμπειριστικά 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων

κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

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 το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ. Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/..... δελτίο πληροφοριών της ΕΙΔΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ Σ.Δ.Ο.Ε. (αριθ. εισερχομένου) που εστάλη στην Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ύστερα από την σχετική με αριθ. πρωτ. αναφορά της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία - Α.Φ.Μ., διενεργήθηκε έλεγχος για την εξακρίβωση διάπραξης απάτης από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, – μέσω της υποβολής πανομοιότυπων μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 (digi-lodge, digi-retail, digi-content) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, – προκειμένου ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (.....) να προβεί στην εκταμίευση των σχετικών επιχορηγήσεων. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (....., &), είχαν υποβάλει προς την έναν

δυσανάλογα μεγάλο αριθμό αιτημάτων αξιολόγησης – έγκρισης, ολοκλήρωσης και εκταμίευσης στο πλαίσιο των δράσεων digi-lodge, digi-retail και digi-content για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων – πελατών τους. Οι δε παρασχεθείσες από αυτές υπηρεσίες, όπως εμφανίζονταν στα αντίστοιχα τιμολόγια, ήταν τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες/αστοχίες στην τεκμηρίωσή τους και ως καταθέτες κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων από τις ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζονταν στην πλειονότητα των περιπτώσεων τα ίδια πάντα πρόσωπα, που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές (τα πρόσωπα που εμφανίζονταν ήταν οι, ΑΦΜ,, ΑΦΜ και, ΑΦΜ και οι καταθέσεις γίνονταν στην ίδια Τράπεζα και στο ίδιο υποκατάστημα (.....)). Περαιτέρω, από τον ίδιο έλεγχο προέκυψε ότι οι τρεις προαναφερθείσες βρετανικές οντότητες:

1. διαλύθηκαν νομικά από τις αρμόδιες Βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το Βρετανικό Εμπορικό Μητρώο, τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία,
2. αναλάμβαναν την συγκρότηση και υποβολή του φακέλου της επένδυσης για λογαριασμό των πελατών τους, και «κατασκεύαζαν» εξοφλήσεις τιμολογίων με εικονικές καταθέσεις στην Τράπεζα Πειραιώς, στις οποίες οι φυσικοί καταθέτες ήταν τα υποκρυπτόμενα τρίτα πρόσωπα ή οι υπάλληλοί τους,
3. εξέδωσαν τα έτη 2011 – 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις, για κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων, τα οποία είτε πραγματοποιήθηκαν υποτυπωδώς είτε δεν πραγματοποιήθηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της επιχορήγησης στο πλαίσιο υλοποίησης δράσης της

Ειδικότερα, από τα ευρήματα της επεξεργασίας των κατασχεμένων στοιχείων διαπιστώθηκε η ύπαρξη ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ της και των πελατών, βάσει των οποίων η προαναφερθείσα βρετανική οντότητα θα εισέπραττε ποσοστό από 57% έως 100% της εκταμιευθείσας επιχορήγησης. Επιπρόσθετα, όλα τα υποβληθέντα επενδυτικά σχέδια από τις τρεις βρετανικές οντότητες έχουν απορριφθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμόδιων υπηρεσιών, ενώ οι δολίως εκταμιευθείσες επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον προσφεύγοντα, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται η μερική εικονικότητα ως προς την αξία των υπ' αριθ., και Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 52.895,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η εικονική αξία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στον προσφεύγοντα επιδόθηκε, το υπ' αριθ. σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων. Ο προσφεύγων δεν προέβαλε αντιρρήσεις στο ανωτέρω σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων, ενώ πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων είχε υποβάλλει χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ την με αριθμό τροποποιητική

δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και την με αριθμό τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, βάσει των οποίων αναμόρφωσε τις δαπάνες χρήσεις και αύξησε αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη με το ποσό των 8.815,83 € (διενεργηθείσες αποσβέσεις 52.895,00 € * 20% * 10/12) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και με το ποσό των 10.579,00 € (διενεργηθείσες αποσβέσεις 52.895,00 € * 20% * 12/12) για το φορολογικό έτος 2014 (σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ο προσφεύγων δεν διενήργησε αποσβέσεις σε άλλο έτος).

Επειδή, η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων φέρεται να έγινε σε υποκατάστημα της Τράπεζας Πειραιώς επί της οδού, στην περιοχή της Αθήνας από πρόσωπα άσχετα με τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα την στον εν λόγω κατάστημα κατατέθηκαν ποσά 32.332,07 € και 20.562,93 € αντίστοιχα, από τους και τον Από τα ανωτέρω δεν προκύπτει να έχει προβεί ο προσφεύγων στην εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων, ενώ δεν αιτιολογείται, ούτε αποδεικνύεται οποιαδήποτε σχέση με τους καταθέτες – τρίτα πρόσωπα των ως άνω ποσών. Οι δε καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν σε υποκατάστημα της Τράπεζας στην Αθήνα, ενώ ο προσφεύγων έχει την έδρα του στη Θεσσαλονίκη. Επιπλέον οι υπ' αριθ., και αποδείξεις είσπραξης μετρητών, στις οποίες εμφανίζεται η εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων, εκδόθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο, γεγονός που ενισχύει την αμφισβήτηση της αποπληρωμής των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η από σύμβαση ανάπτυξης, βελτίωσης και καταχώρησης-διατήρησης πλατφόρμας ηλεκτρονικού εμπορίου μεταξύ της βρετανικής οντότητας – Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. και της προσφεύγουσας που επικαλείται και συνυποβάλλει ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία λήφθηκε υπόψη και από τη φορολογική αρχή, δεν κρίνεται ικανή να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου περί μερικής εικονικότητας των υπ' αριθ., και Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 52.895,00 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση θέμα καλοπιστίας δύναται να τεθεί μόνο στην περίπτωση λήψης φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι ως προς τη συναλλαγή ή μέρος αυτής (ΠΟΛ 1071/2015).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού...».

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ορισμοί. Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν... 2. Γενικοί κανόνες. Με την επιφύλαξη των

επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε τρία (-3-) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα, τα υπ' αριθ., και Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας (ΑΦΜ/ΦΠΑ), συνολικής καθαρής αξίας 52.895,00€, των οποίων η εικονική αξία δεν δύναται να προσδιορισθεί. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων συμπεριέλαβε την αξία των υπό κρίση τιμολογίων στις φορολογητέες εκροές ως ενδοκοινοτική απόκτηση, ταυτοχρόνως δε, άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με την καταχώρησή τους στις φορολογητέες εισροές. Επομένως, αφενός ο προσφεύγων είναι υπόχρεος στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ 23%, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2^α του άρθρου 14 του ν.2859/2000 αφετέρου δεν νομιμοποιείται να εκπέσει τον αναλογούντα φόρο εισροών, όπως τούτο προβλέπεται από το άρθρο 30 του ίδιου νόμου, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

Κατόπιν τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας περί αοριστίας και ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και περί μη νόμιμου προσδιορισμού Φ.Π.Α. απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 43372/105 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	10.579,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Διαφορά φόρου	12.165,85€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	12.299,68€
Σύνολο φόρου για καταβολή	24.465,53€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο	6.082,93€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.