



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/04/2020

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

Αριθμός απόφασης: 755

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 Β' 968/2017) 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από 03/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:
- α) της υπ' αριθ./.....2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,
- β) της υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),
- γ) της υπ' αριθ./.....2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,
- δ) της υπ' αριθ./.....2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, και
- τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Την υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015, την υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997, την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με 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./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 1.548,00€, λόγω λήψης ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (υπηρεσίες) στο σύνολό της, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης με την επωνυμία V..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ), καθαρής αξίας 15.480,00€, που δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικ. έτους, παράβασης που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι πρόστιμο 15.480,00€ x 10%.

Με την υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο

01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 300,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014.

Με την υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 991,78€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, φόρος ποσού 3.560,40€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 1.780,20€ και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 1.845,36€, ήτοι συνολικό ποσό 7.185,96€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. του προαναφερθέντος ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 1.780,20€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε ή εξέπεσε από το φόρο εκρών ως λήπτης του προαναφερθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 29/11/2019 εκθέσεων ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν της υπ' αριθ. 222/27.03.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εφαρμογή καταργημένων διατάξεων για την επιβολή των προστίμων. Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και του άρθρου 6 του ν.2523/1997 δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.
2. Δεν απεδείχθη η εικονικότητα του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, παρότι η Δ.Ο.Υ. φέρει το βάρος της απόδειξης αυτών. Άρνηση εικονικότητας (συντέλεση των συναλλαγών).

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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:... ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους...».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν.4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα οποία τυγχάνουν να είναι τα επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς.

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, με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 ορίζεται: «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 το άρθρο 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 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 29/11/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο και ειδικότερα, το υπ' αριθ. 1225/01.05.2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας V..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ), καθαρής αξίας 15.480,00€. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε την αξία του υπό κρίση τιμολογίου στις φορολογητέες εκροές ως ενδοκοινοτική απόκτηση, ταυτοχρόνως δε, άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με την καταχώρησή του στις φορολογητέες εισροές. Επομένως, αφενός η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη 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.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εφαρμογής καταργημένων διατάξεων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα*».

Επειδή, με το άρθρο 62 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, 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 εμπεριστατωμένα 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 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «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... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, 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...».

Επειδή, με το άρθρο 2 της υποπαραγράφου Ε.1 της παραγράφου Ε' του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων... 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, με το άρθρο 10 της υποπαραγράφου Ε.1 της παραγράφου Ε' του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «...6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών... 8. 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, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη 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, 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 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το από 21/02/2018 δελτίο πληροφοριών (αριθ. υπόθεσης) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΑΙΓΑΙΟΥ που εστάλη στην Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, ο έλεγχος διενεργήθηκε ύστερα από την με αριθ. πρωτ. /30.05.2013 αναφορά της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ Α.Ε - Α.Φ.Μ. 999983307, περί πιθανής 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 ict4growth) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, – προκειμένου ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (Κ.Τ.Π. Α.Ε.) να προβεί στην εκταμίευση των σχετικών επιχορηγήσεων. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (..... GROUP (UK) LTD, V..... LTD & MY LTD), είχαν υποβάλει προς την ΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ Α.Ε. 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. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία LIMITED, συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. 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 ΚτΠ Α.Ε.

Επιπρόσθετα, όλα τα υποβληθέντα επενδυτικά σχέδια από τις τρεις βρετανικές οντότητες έχουν απορριφθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμόδιων υπηρεσιών και οι δολίως εκταμιευθείσες επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχους ελληνικές επιχειρήσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την προσφεύγουσα, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα στο σύνολο της συναλλαγής για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθ. 1225/01.05.2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας V..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ), καθαρής αξίας 15.480,00€, διότι, πέραν των προαναφερθέντων, ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα στην υπ' αριθ. πρωτ./28.03.2018 πρόσκληση – αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 της ελεγκτικής αρχής υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ./20.04.2018 υπεύθυνη δήλωση με την οποία δήλωσε ότι ουδεμία γνώση της συναλλαγής είχε και ποτέ δεν ενημερώθηκε για το συγκεκριμένο τιμολόγιο ούτε έχει υπογράψει σε καμιά απόφαση για επιδότηση. Περαιτέρω, το υπό κρίση τιμολόγιο έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και η αξία του έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της οικείας περιόδου. Ειδικότερα, στο φάκελο της υπόθεσης που εστάλη από το Σ.Δ.Ο.Ε. συμπεριλαμβάνονται η σχετική αίτηση προς την ΚτΠ Α.Ε., το υπ' αριθ. 1377/18.03.2013 προτιμολόγιο, υπεύθυνη δήλωση με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής της προσφεύγουσας περί εκπροσώπησης της επιχείρησης, ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων το οποίο κατατέθηκε νομίμως στη Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, τεχνικές εκθέσεις, εξουσιοδότηση της προσφεύγουσας προς τον για να καταθέσει εκ μέρους της το τίμημα που επέδωσε εις

χείρας του και αποδεικτικό κατάθεσης στο οποίο καταθέτης αναγράφεται ο τελευταίος. Επιπροσθέτως, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν προέκυψε ότι οι υπηρεσίες που περιγράφονται στο υπό κρίση τιμολόγιο και συγκεκριμένα η δημιουργία ιστοτόπου (website) και ηλεκτρονικού καταστήματος για την πώληση των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας (e-shop), οι υπηρεσίες προώθησης, μετάφρασης και λοιπές σχετικές υπηρεσίες με τα ανωτέρω ουδέποτε παρασχέθηκαν. Τέλος, η εξόφληση του υπό κρίση τιμολογίου πραγματοποιήθηκε σε λογαριασμό της αντισυμβαλλόμενης βρετανικής επιχείρησης στην Τράπεζα Πειραιώς, από τον τον οποίο η προσφεύγουσα δήλωσε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι δεν τον γνωρίζει, με κατάθεση χρημάτων που η προσφεύγουσα φέρεται να του εγχείρησε, κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ. 6 του ΚΦΑΣ. Τούτο συνιστά προφανής μεθόδευση μεταξύ των δύο μερών προκειμένου να δημιουργηθεί η ψευδής εντύπωση της ολοσχερούς εξόφλησης του αναγραφόμενου τιμήματος.

Επειδή, 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, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμησης του πορίσματος του ελέγχου περί εικονικότητας του υπ' αριθ. 1225/01.05.2013 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 15.480,00€, Ν..... LTD (ΑΦΜ/ΦΠΑ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/11/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης κρίσης ως προς την εικονικότητα της συναλλαγής, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./03.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

Πρόστιμο	1.548,00 €
----------	------------

Η υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

Πρόστιμο	300,00 €
----------	----------

Η υπ' αριθ./.....2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

Κύριος Φόρος	3.560,40 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	1.780,20 €
Τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013	1.845,36 €
Σύνολο για καταβολή	7.185,96 €

Η υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

Πρόστιμο	1.780,20 €
----------	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.