



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24.06.2019

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

Αριθμός απόφασης: 1635

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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 28.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, της οποίας 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 28.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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 τη με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο 6.270,00€, λόγω:

α) Λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του υπ' αριθ./2012 τιμολογίου (invoice) εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης(Α.Φ.Μ.:), του οποίου η εικονική αξία και ο χαρακτηρισμός της εικονικότητας ανά περιγραφόμενο είδος παρουσιάζονται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

α/α	Περιγραφή είδους	Χαρακτηρισμός εικονικότητας	Εικονική αξία σε €	Συντελεστής προστίμου	Πρόστιμο
1		Εικονική ως προς το πρόσωπο	1.000,00	20%	200,00
2		Εικονική στο σύνολο	1.000,00	40%	400,00
3		Εικονική ως προς το πρόσωπο	1.000,00	20%	200,00
4		Εικονική ως προς το πρόσωπο	2.000,00	20%	400,00
5		Εικονική ως προς το πρόσωπο	1.500,00	20%	300,00
6		Εικονική ως προς το πρόσωπο	1.750,00	20%	350,00
Συνολική εικονική αξία			8.250,00		1.850,00

β) Λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του υπ' αριθ./2012 τιμολογίου (invoice) εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης (Α.Φ.Μ.:), του οποίου η εικονική αξία και ο χαρακτηρισμός της εικονικότητας ανά περιγραφόμενο είδος παρουσιάζονται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

α/α	Περιγραφή είδους	Χαρακτηρισμός εικονικότητας	Εικονική αξία	Συντελεστής προστίμου	Πρόστιμο
1		Εικονική ως προς το πρόσωπο	4.000,00	20%	800,00
2		Εικονική ως προς το πρόσωπο	2.000,00	20%	400,00
3		Εικονική ως προς το πρόσωπο	2.000,00	20%	400,00
4		Εικονική ως προς το πρόσωπο	4.000,00	20%	800,00
5		Εικονική ως προς το πρόσωπο	1.000,00	20%	200,00
6		Εικονική ως προς το πρόσωπο	1.200,00	20%	240,00
7		Εικονική ως προς το πρόσωπο	1.000,00	20%	200,00
8		Εικονική στο σύνολο	250,00	40%	100,00
9		Εικονική στο σύνολο	1.200,00	40%	480,00
10		Εικονική στο σύνολο	2.000,00	40%	800,00
	Συνολική εικονική αξία		18.650,00		4.420,00

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 31.12.2018 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 28 Ν. 4174/2013).

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της με αριθμό/...../2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, ενώ στις 30.11.2017 περιήλθε στη φορολογική αρχή το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ –ΘΡΑΚΗΣ στο οποίο αναφέρεται ότι κατόπιν ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση για ληφθείσα επιχορήγηση στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content εντοπίστηκαν ενδείξεις εικονικότητας.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αοριστία – πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου όσον αφορά στο με αριθμό/2012 τιμολόγιο εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης (Α.Φ.Μ.:). Ακυρωτέα η καταλογιστική πράξη λόγω μη απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών (που ήταν πραγματικές), είτε στο σύνολό τους είτε ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
2. Αοριστία – πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου όσον αφορά στο με αριθμό/2012 τιμολόγιο εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης (Α.Φ.Μ.:). Ακυρωτέα η καταλογιστική πράξη λόγω μη απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών (που ήταν πραγματικές), είτε στο σύνολό τους είτε ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του επίδικου προστίμου.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της

δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 31.12.2018 δεν είχε παρέλθει η πενταετία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. στη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

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. 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 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 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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου.*».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«*2. 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 εμπειριστάωμένα 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, 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 μόνον 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 παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτ. β) και δ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι:

«*3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:*

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το

40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....
δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, για τον υπό κρίση έλεγχο εκδόθηκε η με ΑΒΜ ΕΟΕ/2014 Εισαγγελική Παραγγελία με σκοπό τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για τη συμμόρφωση με τους επενδυτικούς νόμους και συναφώς με τους όρους των αποφάσεων υπαγωγής των επενδύσεων, για την κατηγορία Πράξεων Κρατικών Ενισχύσεων Συγχρηματοδοτούμενων μέσω ΕΣΠΑ 2007-2013 του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ», για τη συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις, την διαπίστωση της υλοποίησης και της νόμιμης καταβολής των επιδοτήσεων και εν τέλει τη διαπίστωση της τέλεσης ή μη αδικημάτων, λόγω της σχετικής αδυναμίας του ενδιαμέσου φορέα (.....) να πραγματοποιήσει ουσιαστικό έλεγχο επαλήθευσης και πιστοποίησης της εκτέλεσης του φυσικού και οικονομικού αντικειμένου της επένδυσης.

Επειδή, η πρακτική που ακολουθήθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα (Α.Φ.Μ.:) κατά την πραγματοποίηση των κρινόμενων συναλλαγών προσομοιάζει στην πρακτική που έγινε αντικείμενο έρευνας από την Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών και οδήγησε στη διαπίστωση πλήθους παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής/Αιγαίου (πανομοιότυπα προγράμματα ψηφιακής σύγκλισης, τυποποιημένες και πανομοιότυπες υπηρεσίες, συγκρότηση και υποβολή του φακέλου για την ολοκλήρωση της επένδυσης από τον πάροχο της υπηρεσίας, κατασκευές εξοφλήσεων, έργα που εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 31.12.2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρει αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως αναλύεται κατωτέρω:

1) Όσον αφορά στην εικονικότητα των υπό α/α 8,9 και 10 αγαθών του πίνακα που αναλύει την εικονικότητα του με αριθμό/2012 τιμολογίου εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης (Α.Φ.Μ.:):

α) Ο εξοπλισμός που φέρεται να αγόρασε η προσφεύγουσα δεν επιδείχθηκε ούτε στον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποίησαν οι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. στις 05/08/2014, αλλά ούτε και στην επιτόπια αυτοψία που πραγματοποιήθηκε από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ στις 12/11/2018.

β) Ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κ. ανταποκρινόμενος στη σχετική πρόσκληση, συνέταξε και υπέβαλε στους υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. Υπεύθυνη Δήλωση (ν. 1599/1986), στις 14.08.2014, στην οποία περιγράφει τόσο τον εξοπλισμό που φέρεται να έχει αγορασθεί από τη βουλγαρική επιχείρηση, όσο και τους σειριακούς αριθμούς των αγορασθέντων ηλεκτρονικών συσκευών. Επίσης προσκόμισε το σχετικό τιμολόγιο εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης Ωστόσο, στο εν λόγω τιμολόγιο δεν αναγράφονται οι σειριακοί αριθμοί του αγορασθέντος ηλεκτρονικού εξοπλισμού.

γ) Ο περιγραφόμενος στην ως άνω αναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση εξοπλισμός συνάδει με τον περιγραφόμενο στο με αριθμό/2012 τιμολόγιο που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, ωστόσο οι σειριακοί αριθμοί (serial numbers) των ηλεκτρονικών συσκευών που ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης οντότητας κ. δηλώνει (στην υποβληθείσα υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986) ως αληθείς και πραγματικούς είναι διαφορετικοί από τους σειριακούς αριθμούς των ηλεκτρονικών συσκευών που αναγράφονται τόσο στο σχετικό τιμολόγιο (invoice) που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην, όσο και στην υποβληθείσα στην βεβαίωση της προμηθεύτριας επιχείρησης μολοντί ο σειριακός αριθμός ενός προϊόντος αποτελεί την ταυτότητα της κάθε συσκευής, είναι ένας μοναδικός αριθμός που δίνεται από τον κατασκευαστή σε κάθε συσκευή και επομένως δεν είναι δυνατό δύο ή περισσότερες συσκευές να έχουν ίδιο σειριακό αριθμό.

δ) Διαπιστώθηκε ότι υφίστανται δύο διαφορετικές «εκδόσεις» των ληφθέντων από τη βουλγαρική επιχείρηση με την επωνυμία τιμολογίων (invoices), με τους ίδιους αριθμούς (..... και) και την ίδια ημερομηνία έκδοσης (03.05.2012). Η μία «έκδοση» υποβλήθηκε στην ως προαπαιτούμενο της σχετικής αίτησης-ένταξης στη Δράση Ψηφιακής Σύγκλισης DIGI LODGE και περιγράφει αναλυτικά τόσο τον αγορασθέντα εξοπλισμό όσο και τους σειριακούς αριθμούς που αντιστοιχούν σε κάθε μέρος αυτού. Η δεύτερη «έκδοση» υποβλήθηκε μετά τη σχετική πρόσκληση των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε., είναι πιο «λιτή» και δεν συμπεριλαμβάνει τους σειριακούς αριθμούς του αγορασθέντος εξοπλισμού. Η ύπαρξη ωστόσο δύο (2) διαφορετικών «εκδόσεων» των ιδίων σχετικών τιμολογίων για μια (1) συναλλαγή αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής ή/και ακόμα νόθευσης ή/και πλαστότητας των φορολογικών στοιχείων.

ε) ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κ. δε δύναται να μη γνωρίζει τις σχετικές με την αίτηση-ένταξη της στη Δράση Ψηφιακής Σύγκλισης DIGI LODGE λεπτομέρειες. Αλλά, ακόμα και αν δε δύνατο να αντιληφθεί ότι οι σειριακοί αριθμοί των ηλεκτρονικών συσκευών που ο ίδιος υπεύθυνος δηλώνει ως αληθείς και πραγματικούς δεν επαληθεύονται με τους σειριακούς αριθμούς των ηλεκτρονικών συσκευών που φέρεται να έχει προμηθευτεί από την, θα μπορούσε κάλλιστα είτε να ανατρέξει στην αίτηση που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην, είτε στα συνυποβληθέντα με αυτήν φορολογικά στοιχεία, είτε ακόμα να επικοινωνήσει με την προμηθεύτρια επιχείρηση για

διευκρινήσεις. Σε καμία περίπτωση όμως δεν δικαιολογείται η επίδειξη στην αρμόδια Ελεγκτική Φορολογική Αρχή φορολογικών στοιχείων άλλων ή διαφορετικών από αυτών που υποβλήθηκαν στην καθώς και η σύνταξη και υποβολή υπεύθυνης δήλωσης με ανακριβή στοιχεία. Εξάλλου, δε διευκρινίστηκε για το πως βρέθηκαν στη διάθεση του κ. τόσο η διαφορετική «έκδοση» των δύο κρινόμενων τιμολογίων, όσο και ο εξοπλισμός που τελικά επιδείχθηκε στους υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε..

στ) Ο εξοπλισμός που περιγράφεται στα κρινόμενα τιμολόγια μεταφέρθηκε από την πωλήτρια επιχείρηση στην προσφεύγουσα με διεθνή φορτωτική (C.M.R.) εκδόσεως της πωλήτριας επιχείρησης και με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή, γεγονός που αποστερεί από τον έλεγχο κάθε δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, δημιουργεί εύλογες αμφιβολίες για την πραγματοποίηση της φερόμενης μεταφοράς και αποτελεί ένδειξη εικονικότητας μέρους της συναλλαγής και συγκεκριμένα του μέρους αυτής που αφορά τον φερόμενο ως αγορασθέντα τεχνικό εξοπλισμό (1 τμχ Wireless Router Crypto, 12 τμχ Wireless Access Point, 1 τμχ Server HP Proliant ml330t και 1 τμχ Wireless PDA Widelfly), καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται το δρομολόγιο του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος.

2) Όσον αφορά στην υπηρεσία (study of communication policy) που φέρεται να παρασχέθηκε από την στην προσφεύγουσα ως μέρος της αίτησης της τελευταίας προς την, και αναφέρεται με α/α 2 στον πίνακα που αναλύει την εικονικότητα του με αριθμό/2012 τιμολογίου εκδόσεως της βουλγαρικής επιχείρησης (Α.Φ.Μ.:):

α) Δεν είναι συναφής με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης, καθώς δεν συμπεριλαμβάνεται στις δηλωθείσες δραστηριότητές της.

β) Το περιεχόμενο του κειμένου με τίτλο «Μελέτη Επικοινωνιακής Πολιτικής», που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα ως μέρος της αίτησής της προς την, εμπεριέχει μόνο βασικές έννοιες του ηλεκτρονικού μάρκετινγκ δίχως να εξειδικεύει τις πραγματικές επιχειρηματικές ανάγκες της. Επιπρόσθετα, είναι πανομοιότυπο και εμφανίζει τις ίδιες τεχνικές αδυναμίες/αστοχίες στην τεκμηρίωσή του με το περιεχόμενο του κειμένου με τίτλο «Μελέτη Επικοινωνιακής Πολιτικής» με «Αίτημα Ολοκλήρωσης Πράξης» της οντότητας με την επωνυμία(Α.Φ.Μ.:), που επίσης υποβλήθηκε στην για τους ίδιους λόγους (είσπραξη επιχορήγησης) και βρίσκεται στην διάθεση του τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καθώς διενεργείται παράλληλος έλεγχος, δυνάμει σχετικής εντολής ελέγχου. Η γενικότητα του κειμένου αυτού άλλωστε διαφαίνεται ότι εξυπηρετεί την αυτούσια υποβολή της μελέτης σε πολλαπλά επενδυτικά σχέδια.

3) Όσον αφορά στις σχετιζόμενες με την ανάπτυξη διαδικτυακής ηλεκτρονικής σελίδας υπηρεσίες που φέρεται να παρασχέθηκαν από την στην προσφεύγουσα και

αναφέρονται με α/α 1, 3, 4 και 6 στον πίνακα που αναλύει την εικονικότητα του με αριθμό/2012 τιμολογίου και με α/α 1,2,3,4,5,6 στον πίνακα που αναλύει την εικονικότητα του με αριθμό/2012:

Από τις εκτυπώσεις που ελήφθησαν από τον διαδικτυακό τόπο της προσφεύγουσας κατά την διάρκεια του ελέγχου των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ, προκύπτει ότι η ανάπτυξη και η υποστήριξη της ηλεκτρονικής σελίδας πραγματοποιήθηκε από την οντότητα με την επωνυμία (Α.Φ.Μ.:) και τον διακριτικό τίτλο, καθώς στον εταιρικό ηλεκτρονικό ιστότοπο της ελεγχόμενης γίνεται η εξής σαφής αναφορά: «.....», ενώ στην ηλεκτρονική σελίδα της οντότητας με την επωνυμία (Α.Φ.Μ.:) και τον διακριτικό τίτλο (www.....), αναφέρεται το ως εμπορικό σήμα της Σύμφωνα δε με το άρθρο 121 του ν. 4072/2012 (Α'86) «*Σήμα μπορεί να αποτελέσει κάθε σημείο επιδεκτικό γραφικής παράστασης ικανό να διακρίνει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες μιας επιχείρησης από εκείνα άλλων επιχειρήσεων*».

Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων:

α) Την ίδια ημέρα, στο ίδιο υποκατάστημα της, μέσα σε διάστημα μίας ώρας πραγματοποιείται ανάληψη ποσού 20.000,00€ (στις 12:12) από το νόμιμο εκπρόσωπο της Κ. και κατάθεση ποσού 20.750,00€ (στις 13:11) και ποσού 11.850,00€ (στις 13:13) από τον κ., νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό. Στη συνέχεια, το ποσό των είκοσι χιλιάδων Ευρώ (20.000,00€) που είχε αναληφθεί αρχικά από τον κ. αναλαμβάνεται ξανά σε άλλο υποκατάστημα της ίδιας πόλης σε χρονικό διάστημα μικρότερο των δύο ωρών από την αρχική ανάληψη.

β) Όλες ανεξαρτήτως οι πληρωμές πελατών της πραγματοποιούνται τοις μετρητοίς σε υποκαταστήματα της Καμία πληρωμή δεν πραγματοποιήθηκε μέσω ηλεκτρονικού εμβάσματος, κάτι που θα ήταν λογικό καθώς η επιχείρηση είναι εγκατεστημένη σε άλλη χώρα (Βουλγαρία) ή μέσω επιταγής εκδόσεως των πελατών ή κάποιας τράπεζας. Το γεγονός αυτό αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς από τη μία δε συνάδει με την συνήθη επιχειρηματική πρακτική (πληρωμή μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, μεταχρονολογημένων επιταγών, κ.λπ.) και από την άλλη σύμφωνα με τον αρ. πρωτ./2007 «Οδηγό ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι έτσι αποστερείται ο έλεγχος από τη δυνατότητα πραγματοποίησης περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε όλες τις προαναφερόμενες συναλλαγές υπάρχει φυσική παρουσία του κ. ή κάποιου άλλου εξουσιοδοτημένου ατόμου στο τραπεζικό κατάστημα για την ανάληψη του εκάστοτε ποσού. Το παράδοξο και αντίθετο με την κοινή επιχειρηματική πρακτική αυτό γεγονός ενισχύεται και από το ότι σε όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις πληρωμών

πραγματοποιούνται ισόποσες ή παρόμοιες αναλήψεις μετρητών από τον λογαριασμό της ταυτόχρονα στο ίδιο υποκατάστημα, στην μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων, ή σε υποκατάστημα της ίδιας πόλης εντός μικρής χρονικής απόστασης από την κατάθεση/πληρωμή, σε μία περίπτωση. Η διαπίστωση ταυτόχρονων καταθέσεων/αναλήψεων μετρητών αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας μέρους ή του συνόλου των συναλλαγών, καθώς οδηγεί στην εύλογη υπόνοια ότι οι πληρωμές “κατασκευάζονται” με μοναδικό σκοπό να προσδώσουν αληθοφάνεια στις πωλήσεις της, πραγματοποιούνται δηλαδή με μοναδικό σκοπό να “αποδεικνύεται” ότι τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια εκδόσεωςποσά έχουν εξοφληθεί με υποτιθέμενες καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της, ενώ στην πραγματικότητα είναι ο ίδιος ο κ. αυτός που είτε “χρηματοδοτεί” τις κρινόμενες συναλλαγές ή “επιστρέφει” άμεσα το ποσό των καταθέσεων/πληρωμών στους καταθέτες/πελάτες της, κατά περίπτωση. Η παράδοση και ασυνήθιστη επιχειρηματική τακτική που περιγράφεται ανωτέρω (πληρωμές τοις μετρητοίς, ταυτόχρονες αναλήψεις/καταθέσεις, φυσική παρουσία σε όλες τις συναλλαγές), επαναλαμβάνεται και στην περίπτωση της προσφεύγουσας γεγονός που αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας τουλάχιστον μέρους αν όχι του συνόλου των κρινόμενων συναλλαγών.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπάρχει ταύτιση των ποσών των αναλήψεων του κ. και των καταθέσεων του κ. και ότι η τελική ανάληψη του κ. θα έπρεπε να ανέλθει στο ύψος των 31.850,00€ και όχι μόνο στο ποσό των 20.000,00€, προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς αν υπήρχε πλήρης ταύτιση ποσών ανάμεσα στις αναλήψεις του κ. και τις καταθέσεις του κ., ο έλεγχος θα οδηγούταν στο αναπόφευκτο συμπέρασμα της πλήρους εικονικότητας των κρινόμενων συναλλαγών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31.12.2018 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρου 28 Ν. 4174/2013) κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ααοριστίας – πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ’ αριθ./28.02.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012

Πρόστιμο	6.270,00€
----------	-----------

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.