



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08/ 11/ 2019

Αριθμός Απόφασης 3003

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604561

**Fax** : 213 1604566-7

## 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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

δ. 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».

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. Την από **10/06/2019** και με αρ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ:** ....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση, που έχει έδρα στο Ρέθυμνο-Κρήτης επί της οδού ....., κατά της υπ' αριθμ. ..../**15-04-2019** Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3, 5 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρεθύμνου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρεθύμνου, καθώς και την από **15/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ (ν. 4093/2012), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 10-06-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο ....., 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:

### **Σύντομο Ιστορικό**

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .... /18-07-2018 εντολής μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρεθύμνου, διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Φ.Α.Σ (ν. 4093/2012) στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα για τη χρήση 2013, με αφορμή το με αριθμ. πρωτ. .... ΕΞ 2018/02-03-2018 έγγραφο του ΣΔΟΕ Ε.Δ Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Ρεθύμνου, το από **02/03/2018** Δελτίο Πληροφοριών, από το οποίο προκύπτει ότι η ατομική επιχείρησή του, έλαβε στη χρήση 2013, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 78.062,87€, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία ..... με **ΑΦΜ/ΦΠΑ:** ..... Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι τα επίμαχα τρία (3) invoices καταχωρήθηκαν στα πάγια (με ημερομηνία 07-02-2013). Ωστόσο, δεν συντέλεσε σε μείωση φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, καθώς ο προσφεύγων την 01-10-2013 προχώρησε σε αντιλογισμό των σχετικών εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία, χωρίς κανένα σχετικό παραστατικό, (πιστωτικό τιμολόγιο) και μάλιστα υπέβαλε διορθωτικές δηλώσεις ΦΠΑ στο ίδιο χρονικό διάστημα.

Εν συνεχεία ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή (RE ..... GR) το υπ' αριθμ. .... /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη, στα οποία ο προσφεύγων δεν απάντησε.

Με τα δεδομένα αυτά, ο ελεγκτής συνέταξε το πόρισμά του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 15/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ της ΔΟΥ Ρεθύμνου και ο προϊστάμενος της ίδιας ΔΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθμ. .... /15-04-2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, καθόσον ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα από 07/02/2013 και αριθμούς ....., ..... και ..... τιμολόγια (invoices), αξίας 30.346,94€, 25.468,01€ και 22.247,92€ αντίστοιχα, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας ....., τα οποία είναι πλήρως **εικονικά**, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (που περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και καταλόγισε στον προσφεύγοντα **πρόστιμο συνολικού ποσού 7.8062,87€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, ήτοι:  $(30.346,94\text{€} \times 10\%) + (25.468,01\text{€} \times 10\%) + (22.247,92\text{€} \times 10\%)$ .

Λόγω Ενδικοφανούς

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω πράξης προστίμου, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας ελέγχου
2. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη
3. Παραβίαση της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4** του **ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 νομικό 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 αξίας. ...»,

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3** του **Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «Κάθε έγγραφη 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», και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: «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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπιτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 7§§3, 5** του **ν. 4337/2015** (Α' 129), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν 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)** Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. **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. **γ)** Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. **δ)** Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. **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. **στ)** Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200€, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. **ζ)** Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. **4)** ..., **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** στην προκείμενη περίπτωση, στο από 02/03/2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής και στην από 15/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ της ΔΟΥ Ρεθύμνου, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους και ειδικότερα:

«[...] Στην Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. περιήλθαν αρχικά οι με αριθ. Α.Β.Μ. ....../11-6-2013 και Α.Β.Μ. ....../29-07-2013 συσχετιζόμενες Παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, με τις οποίες παραγγέλλετο η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων (πλημμελημάτων /

κακουργημάτων), ύστερα από την με αριθ. πρωτ. ....../30-05-2013 αναφορά της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία ..... Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτές, πιθανολογείτο έντονα η διάπραξη απάτης από συγκεκριμένα 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 να εξαπατηθεί ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας ..... δια της εκταμίευσης των σχετικών επιχορηγήσεων.

Στις ανωτέρω παραγγελίες γινόταν ευθεία αναφορά σε τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο ..... οι οποίες 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 παρασχεθείσες από αυτές υπηρεσίες όπως εμφανίζονταν στα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες/αστοχίες στην τεκμηρίωση τους και όπου 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, αλλά για τα οποία πιθανολογείτο ότι αποτελούσαν μέλη του ίδιου κυκλώματος εξαπάτησης των Αρχών για την εκταμίευση τελικά των σχετικών κονδυλίων.

Το Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με το με αριθ. ....../11-04-2014 έγγραφο του, ζήτησε από την Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών την υποβολή των δύο ως άνω αναφερόμενων δικογραφιών, λόγω δικής του αρμοδιότητας καθ' όσον τα διερευνούμενα πραγματικά παραστατικά και αδικήματα αποτελούν μέρος της δικής του δικογραφίας με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. ....../2014, με την οποία διενεργείτο προκαταρκτική εξέταση από την Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων - Τμήμα Α' Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. Η Υπηρεσία του ΣΔΟΕ με το με αριθ. ΕΜΠ ...../08-05-2014 έγγραφο της, σε απάντηση του με αριθ. ....../22-04-2014 εγγράφου της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, υπέβαλε σε αυτήν τις δύο δικογραφίες, οι οποίες στη συνέχεια με το με αριθ. ....../09-05-2014 έγγραφο της ανωτέρω Εισαγγελίας υποβλήθηκαν στο Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Με το με αριθ. ΕΜΠ ...../12-06-2014 έγγραφο της Κ.Υ. του ΣΔΟΕ, τους χορηγήθηκαν συνημμένα τα έγγραφα συσχέτισης των δύο ως άνω δικογραφιών στην ανωτέρω μνημονευόμενη Α.Β.Μ. ....../2014 δικογραφία του Γραφείου Οικονομικού Εισαγγελέα για τις δικές τους περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες.

Κατόπιν της υποβολής το 2016 από την Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε., στον Οικονομικό Εισαγγελέα της Αναφοράς σχετικά με την ως άνω παραγγελία του, ο τελευταίος βασιζόμενος στα ευρήματα που εμπεριέχονταν σε αυτή διαβίβασε στην Υπηρεσία τους την με αριθ. ....../02-11-2016 νέα παραγγελία, στην οποία ζητάει να προχωρήσουν τον έλεγχο των φορολογικών θεμάτων που ανέκυψαν, καθώς και να ερευνήσουν και το θέμα τυχόν τέλεσης του αδικήματος της απιστίας σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Υπηρεσία τους, έχει ήδη διαπιστώσει τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων, που συνίσταται στην έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των τριών ως άνω βρετανικών οντοτήτων προς πολυάριθμες ελληνικές επιχειρήσεις κατά το χρονικό διάστημα 2011 - 2014 και έχει συντάξει και αποστέλλει Δελτία Πληροφοριών για τους εκδότες στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι εμπλέκονται άμεσα ως υποκρυπτόμενοι φυσικά πρόσωπα, τα οποία είναι τόσο Έλληνες πολίτες όσο και φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος.

Στο πλαίσιο του ελέγχου που ακολούθησε στη συνέχεια από την Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της επιχείρησης οντότητας .....- **ΑΦΜ** .....- ..... δια της συνακόλουθης λήψης εικονικών τιμολογίων από τη μία εκ των ανωτέρω βρετανικών οντοτήτων με την επωνυμία ..... με **ΑΦΜ/ΦΠΑ** ..... στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-retail.

Όπως αναφέρεται ανωτέρω, η υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. 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 .....), **αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Ατική από το 2011 (..... και ....., με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και 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 ανταπόκρισης 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 Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.**

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε η Υπηρεσία του ΣΔΟΕ 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 τους χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που τους 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 (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία 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, των Η.Π.Α. και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που τους 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 στην Υπηρεσία τους οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ. .... /02-11-2016 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 υπάλληλοι τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία ..... συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).
- 3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολο 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 του ΣΔΟΕ και από τα ευρήματα της κατάσχεσης που αναφέρεται ανωτέρω, συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της ..... και των πελατών-υποψηφίων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από 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 αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παρανόμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

**Επειδή** από τα ευρήματα των φορολογικών υπηρεσιών που αναφέρονται ανωτέρω, προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας, ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις αποδιδόμενες σ' αυτήν παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους, ο ισχυρισμός του ότι οι συναλλαγές που πραγματοποίησε ήταν πραγματικές, και έγιναν σύμφωνα με την υφιστάμενη φορολογική νομοθεσία, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

**Επειδή** περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών από τις εμπλεκόμενες υπηρεσίες και ότι κατά τη λήψη των επίμαχων invoices τελούσε σε καλή πίστη

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στην από 15/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ της Δ..Ο.Υ. Ρεθύμνου, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**).

Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα **απορρίπτεται**, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** 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 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 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 506/08-02-2012**)).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** 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, 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**).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τελούσε σε καλή πίστη, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

**Επειδή**, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλαβε υπόψη του, τα στοιχεία της έρευνας του ΣΔΟΕ Αττικής όπως αυτά αναλύονται στο από 02/03/2018 Δελτίο Πληροφοριών, διαπίστωσε την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του **άρθρου 7§3 περ. ε' του ν. 4337/2015**, δεδομένου ότι η λήψη του εικονικού στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, και επέβαλε πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας εκάστου στοιχείου

**Επειδή**, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου, αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του ΚΒΣ (πρόστιμα) οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. **Στ.Ε 2074/82, ΣτΕ 1562/79**). Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου της ΔΟΥ Ρεθύμνου, καθώς και στο από 02/03/2018 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **απόρριψη** της από **10/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ:** ....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση, που έχει έδρα στο ....., και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. ....../15-04-2019 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3, 5 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ρεθύμνου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

|                                      |            |              |                  |
|--------------------------------------|------------|--------------|------------------|
| 1. ....../07-02-2013:Αξία στοιχείου  | 30.346,94€ | πρόστιμο 10% | 3.034,69€        |
| 2. ....../07-02-2013: Αξία στοιχείου | 25.468,01€ | πρόστιμο 10% | 2.546,80€        |
| 3. ....../07-02-2013: Αξία στοιχείου | 22.247,92€ | πρόστιμο 10% | 2.224,79€        |
| <b>Πρόστιμο συνολικού ποσού</b>      |            |              | <b>7.806,28€</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**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.