



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 03/ 02/ 2020

Αριθμός Απόφασης 266

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 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **04/10/2019** και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του**, με **ΑΦΜ:**, κάτοικος, οδός αρ., κατά της υπ' αριθμ.**/2019 (taxis****/2019)** Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3, 5 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013, που εξέδωσε η προϊστάμενη της ΔΟΥ Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα, Την ανωτέρω Οριστική Πράξη της προϊσταμένης της ΔΟΥ Κορίνθου, καθώς και την από **19-08-2019** έκθεση ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 04/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η Τ., 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./2018 εντολής μερικού ελέγχου, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Κορίνθου, διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Φ.Α.Σ (ν. 4093/2012) στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας για τη χρήση 2013, με αφορμή το με αριθμ. πρωτ. Α 06221 ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο του ΣΔΟΕ Ε.Δ Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Κορίνθου, το από **21/03/2018** Δελτίο Πληροφοριών, από το οποίο προκύπτει ότι η ατομική επιχείρησή του, έλαβε στη χρήση 2013, τρία (3) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας τους, συνολικής καθαρής αξίας 71.289,46€, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ/ΦΠΑ:** Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι τα επίμαχα τρία (3) invoices αφορούσαν αγορές παγίων, στα οποία δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις, με αποτέλεσμα να μη επηρεαστεί ο φόρος εισοδήματος και ο έλεγχος κοινοποίησε το υπ' αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη, στα οποία η προσφεύγουσα απάντησε με το αριθμ. πρωτ./2019 υπόμνημα. Με τα δεδομένα αυτά, ο ελεγκτής συνέταξε το πόρισμά του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 19/08/2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και η προϊστάμενη της ίδιας ΔΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθμ./2019 (taxis **247/2019**) προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, καθόσον η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα από 07/02/2013 και αριθμούς 1963,1964 και 1965 τιμολόγια (invoices), αξίας 27.713,45€, 23.258,36€ και 20.317,65€ αντίστοιχα, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας, τα οποία είναι **μερικώς εικονικά** ως προς την αξία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(που περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και καταλόγισε στην προσφεύγουσα **πρόστιμο συνολικού ποσού 7.128,95€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, ήτοι: (27.713,45€ x10%) + (23.258,36€ x10%) + (20.317,65€ x 10%).

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

1. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας – εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – καλή πίστη
2. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας της διαδικασίας ελέγχου.

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 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», και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, στο από 21/03/2018 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής και στην από 19/08/2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015) της ΔΟΥ Κορίνθου, 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 μερικώς εικονικών ως προς την αξία στοιχείων και ειδικότερα:

«[...] Στην Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. περιήλθαν αρχικά οι με αριθ. Α.Β.Μ./2013 και Α.Β.Μ./...../2013 συσχετιζόμενες Παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, με τις οποίες παραγγέλλετο η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων (πλημμελημάτων / κακουργημάτων), ύστερα από την με αριθ. πρωτ./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 ενδιαμέσος φορέας πληρωμής κοινοτικών κονδυλίων (.....) δια της εκταμίευσης των σχετικών επιχορηγήσεων.

Στις ανωτέρω παραγγελίες γινόταν ευθεία αναφορά σε τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (....., &), 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./2014 έγγραφο του, ζήτησε από την Εισαγγελία Πρωτοδικών 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/2014 έγγραφο της, σε απάντηση του με αριθ./2014 εγγράφου της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, υπέβαλε σε αυτήν τις δύο δικογραφίες, οι οποίες στη συνέχεια με το με αριθ./2014 έγγραφο της ανωτέρω Εισαγγελίας υποβλήθηκαν στο Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Με το με αριθ. ΕΜΠ/...../2014 έγγραφο της Κ.Υ. του ΣΔΟΕ, τους χορηγήθηκαν συνημμένα τα έγγραφα συσχέτισης των δύο ως άνω δικογραφιών στην ανωτέρω μνημονευόμενη Α.Β.Μ. ΕΟΕ/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./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 τ. - 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 Ηνωμένο Βασίλειο (.....), **αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011 (..... και 2012 &),** 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 ενδιαμέσο 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./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 μεθόδευσή.
- 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-υποψήφιων, 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/παράνομως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

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

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα 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 19/08/2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-v.4337/2015) της ΔΟΥ Κορίνθου, 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 η προσφεύγουσα είναι λήπτρια μερικώς 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 της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλαβε υπόψη του, τα στοιχεία της έρευνας του ΣΔΟΕ Αττικής όπως αυτά αναλύονται στο από 21/03/2018 Δελτίο Πληροφοριών, διαπίστωσε την παράβαση της λήψης μερικώς 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 της υπόχρεης, 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 19/08/2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου **7§3&5-ν.4337/2015**) της ΔΟΥ Κορίνθου, καθώς και στο από 21/03/2018 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 **04/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **ΑΦΜ:** και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. /2019 (**taxis** /2019) Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3, 5 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013, που εξέδωσε η προϊστάμενη της ΔΟΥ Κορίνθου

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

1. Invoice...../2013:Αξία στοιχείου	27.713,45€	πρόστιμο 10%	2.771,34€
2. Invoice...../2013: Αξία στοιχείου	23.258,36€	πρόστιμο 10%	2.325,84€
3. Invoice...../2013: Αξία στοιχείου	20.317,65€	πρόστιμο 10%	2.031,77€
Πρόστιμο συνολικού ποσού			7.128,95€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.