



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10.6.2020

Αριθμός απόφασης: 1111

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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).

δ. Του άρθρου 6, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) και της Ε 2043 /2020.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των: α) υπ' αριθ/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, β)

υπ' αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικό έτους 2013 γ) υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 και δ) υπ' αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ.: α)/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, β)/2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2013 γ)/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 και δ)/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, καθώς και τις από 26/7/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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:

Α)Με την υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 11.565,00 ευρώ (57.825,01 X 20 %).

Η παράβαση αφορά σε λήψη τριών (3) μερικώς εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 57.825,01€,εκδόσεως της επιχείρησης, με ΑΦΜ/ΦΠΑ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 3, του Κ.Φ.ΑΣ. Ν.4093/2012 καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. γ' του ν. 4337/2015. Ειδικότερα ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία φορ. Στοιχείου
Τιμολόγιο (Invoice)	/2013	22.479,47 €
Τιμολόγιο (Invoice)	/2013	18.865.41€
Τιμολόγιο (Invoice)	/2013	16.480,13 €

Β) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 258,02 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 264,63 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 522,65 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του ν. 2238/1994

Γ) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού ποσού Φ.Π.Α. 13.299,76 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 13.640,23€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 26.939,99 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 και 49 του ν.2859/2000. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του ν. 2238/1994.

Δ) Με την υπ' αριθμ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 11.565,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθμ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η οποία εκδόθηκε δυνάμει του από 28/2/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ./2018ΕΜΠ Δελτίου Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του 4093/2012 της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο τρεις ιδρυθείσες βρετανικές οντότητες «.....», «.....» και «.....», οι οποίες είχαν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο, εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό Ελληνικών επιχειρήσεων. Σκοπός τους ήταν η εξαπάτηση των Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων για λογαριασμό των ελληνικών επιχειρήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κανένα όφελος δεν προέκυψε στην επιχείρηση του από την λήψη και καταχώρηση των συγκεκριμένων τιμολογίων, ούτε στον φόρο εισοδήματος ούτε στον ΦΠΑ. Ειδικότερα η επιχείρηση εξέπεσε κατά την χρήση 2013 ποσό αποσβέσεων, ύψους 11.565,00 ευρώ, το οποίο όμως δεν επηρέασε την φοροδοτική κατάσταση της, λόγω της ύπαρξης αρκετά μεγαλύτερων ζημιών. Κατά τα επόμενα έτη η εταιρεία δεν υπολόγισε αποσβέσεις για το συγκεκριμένο πάγιο εξοπλισμό και δεν εξέπεσε κανένα ποσό, όπως προκύπτει από τις σχετικές δηλώσεις τη επιχείρησης.
- Επίσης η επιχείρηση δεν εξέπεσε κανένα ποσό ΦΠΑ, αφού λόγω ενδοκοινοτικής απόκτησης στις επιχειρήσεις κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, οι εγγραφές έκπτωσης ΦΠΑ γίνονται μόνο για λογιστικούς χειρισμούς και δεν συνεπάγεται κανένα απολύτως πραγματικό οικονομικό αντίκρυσμα ως εκ τούτου δεν έπρεπε να του καταλογιστεί ΦΠΑ εφόσον τα τιμολόγια λήφθηκαν από εταιρεία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων – Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών υπό των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων – Καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 170/2014, ΣΤΕ 12033/2012, ΣΤΕ 2963/2013 και ΣΤΕ 1604/2011).

Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 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 την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, στο από 28/2/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΕΞ2018ΕΜΠ Δελτίου Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του 4093/2012 της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 26/7/2019 οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, στη σελ.4 «Πραγματικά περιστατικά –διαπιστώσεις ελέγχου», αναφέρεται: «Η Υπηρεσία μας 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 από το 2011, 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 του Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο 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 μας 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 χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που 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 (Ευρωπαϊκό Γραφείο 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 και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που 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 μας 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 μεθόδευση.

4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους της Υπηρεσίας μας, 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/παρανόμως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.».

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 26/7/2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά αλλά και τις έγγραφες απόψεις της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν επιπροσθέτως και τα κάτωθι:

Η εξόφληση των επίμαχων τριών τιμολογίων, φέρεται να πραγματοποιήθηκε με κατάθεση μετρητών σε λογαριασμό της εκδότριας στην, από φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν σχετίζεται με οποιονδήποτε τρόπο με τον προσφεύγοντα.

Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και κατά την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό ανάληψης του ποσού των χρημάτων των επίμαχων τιμολογίων από προσωπικό του λογαριασμό, ώστε να επαληθευτεί ο ισχυρισμός ότι τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν από τον ίδιο.

Δεν αποδεικνύεται επομένως από τον προσφεύγοντα- λήπτη των στοιχείων η τμηματική ή ολική εξόφληση των ως άνω τιμολογίων από τραπεζικό λογαριασμό ή επιταγή έκδοσης του λήπτη για την λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών άνω των 3.000,00€ που να υποστηρίζει την πραγματοποίηση των κρινόμενων συναλλαγών που προβλέπει η παρ. 2 και 9 του άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και η παρ. 8 του άρθ. 10 του ν. 4093/2012. (Κ.Φ.Α.Σ.)

Επιπροσθέτως, όπως επισημαίνει η αρμόδια φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις της, σύμφωνα με την με αρ. πρωτοκόλλου/2015 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων με θέμα «Ανάκληση Χρηματοδότησης – Ένταξης Πράξεων δικαιούχων στο πλαίσιο της δράσης Κρατικών Ενισχύσεων ΕΣΠΑ «Ενίσχυση επιχειρήσεων λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων digi-retail του ΕΠ Ψηφιακή σύγκλιση της με ΑΔΑ, **ανακλήθηκε η χρηματοδότηση και η ένταξη της πράξης του δικαιούχου (προσφεύγοντος)** κατόπιν σχετικών πορισμάτων και συστάσεων που διατυπώθηκαν από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΕΥΔ & ΕΔΕΛ) και κατ' εφαρμογή των διαδικασιών που προβλέπονται από το Σύστημα Διαχειριστικής Επάρκειας & Ποιότητας της

Στο ίδιο ως άνω έγγραφο απόψεων της φορολογικής αρχής επισημαίνεται ότι κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος δοκίμασε πολλές φορές να πλοηγηθεί στο ηλεκτρονικό κατάστημα (.....) της ελεγχόμενης επιχείρησης, η δημιουργία και η προβολή του οποίου ήταν το βασικό αντικείμενο της παροχής υπηρεσιών των εν λόγω Τ.Π.Υ., ωστόσο αυτό δεν κατέστη εφικτό.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό του ως λήπτη των ως άνω τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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).

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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η εκδότρια συναλλασσόμενη εταιρία, με ΑΦΜ/ΦΠΑ, διεγράφη από το Βρετανικό Εμπορικό Μητρώο, λόγω μη ανταπόκρισης σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την εμπορική νομοθεσία και λόγω μη ύπαρξης αντικειμένου δραστηριότητας, κατόπιν ελέγχων που διεξήχθησαν από τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του ΣΔΟΕ και από την OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης).

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχάς, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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)** και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ, είχε ως τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς τις ελληνικές επιχειρήσεις και της είσπραξης των ανάλογων επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τη βρετανική, με ΑΦΜ/ΦΠΑ ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, έλαβε τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικά εκδόσεως της ανωτέρω εταιρείας, στο πλαίσιο της δράσης digi-retail, συνολικής καθαρής αξίας 57.825,01€.

Επειδή όταν διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα της οποίας είναι και το από 28/2/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. /2018ΕΜΠ Δελτίου Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του 4093/2012 της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχουν στο σώμα τους 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).

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα οποιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου και να τεκμηριώνει τη μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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:

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 χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, 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.».

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλαβε υπόψη του τα στοιχεία της έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως αυτά αναλύονται στο από 28/2/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ./2018ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής

διατάξεων του 4093/2012 της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, καθώς και τα δεδομένα από τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων και διαπίστωσε την παράβαση της λήψης τριών μερικώς εικονικών τιμολογίων, συνολικής καθαρής αξίας 57.825,01 €, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας με την επωνυμία, με ΑΦΜ/ΦΠΑ, των οποίων δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ενώ η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς επεβλήθη στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ', του ν. 4337/2015 ήτοι ποσό ίσο με το 20% της αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων.

Επειδή η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, καταλόγισε ορθά και σύννομα, τις σχετικές παραβάσεις και επέβαλε, ως όφειλε κατά δέσμια αρμοδιότητα, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 πρόστιμο.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση αφενός η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι ισχυρισμοί του κρίνονται στο σύνολό τους απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος (υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014)

Επειδή στην από 26/7/2019 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, αλλά και τις έγγραφες απόψεις της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι:

«Οι αξίες των ως άνω τιμολογίων καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και συγκεκριμένα στην στήλη των δαπανών μη υποκείμενων σε φόρο κατά τον μήνα Φεβρουάριο του 2013 ενώ καταχωρήθηκαν και κατά τον μήνα Νοέμβριο του 2013 στην στήλη λήψης υπηρεσιών χωρίς Φ.Π.Α. μειώνοντας ισόποσα τις δαπάνες μη υποκείμενων σε φόρο.

Στο συνοδευτικό έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 διαπιστώθηκε η ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων και επομένως η μη μεταφορά της δαπάνης των εικονικών τιμολογίων στο συνοδευτικό έντυπο Ε3 και δεν συμπεριελήφθησαν στο σύνολο

των δαπανών που εκπέστηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών/ζημιών.

Επίσης διαπιστώθηκε η καταχώρηση των ως άνω τιμολογίων στο μητρώο παγίων της χρήσης 2013 (01-01-2013 ως 31/12/2013) με περιγραφή ως λογισμικό με προμηθευτή την και διενεργήθηκαν αποσβέσεις για αυτά συνολικού ποσού 11.565,00€ ως περιγράφονται στον κάτωθι πίνακα.

Οι αποσβέσεις των παγίων αυτών συμπεριλήφθησαν στο συνοδευτικό έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και εκπέστηκαν κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών/ζημιών».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω προέκυψε όφελος από την καταχώρηση των συγκεκριμένων τιμολογίων, όσον αφορά το φόρο εισοδήματος, ορθά ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων απέρριψε τις ως άνω δαπάνες που αφορούν σε διενεργηθείσες αποσβέσεις για τα εικονικά τιμολόγια, ήτοι ποσό 11.565,00 € και τις καταλόγισε ως λογιστική διαφορά σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.31 του ν.2238/94 31 και του άρθρου 18 παρ.2 του ΠΔ186/92 (Κ.Β.Σ.)

Συνεπώς θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι επειδή τα αποτελέσματα της επιχείρησης ήταν ζημίες, η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, καθόσον η μείωση της ζημίας του οικείου φορολογικού έτους, επειδή αυτή μεταφέρεται προς συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις μειώνει το φορολογητέο εισόδημα που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση, αφαιρεί φορολογητέα ύλη και μειώνει το φόρο προς καταβολή.

Ως προς το Φ.Π.Α.

[οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

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

Ε **Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §12 ν.1882/1990:

«12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: "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 όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα τις από 26/7/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. οι καθαρές αξίες των προαναφερομένων τιμολογίων και ο αναλογούν Φ.Π.Α. καταχωρήθηκαν ως ενδοκοινοτική απόκτηση στην τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ πρώτου τριμήνου 2013 με αρ. δήλωσης/2014 στα αντίστοιχα πεδία των εισροών, εκροών και αναλογούντος αυτών ΦΠΑ της επιχείρησης (χρεοπίστωση).

Επειδή όσον αφορά την εκδότρια των τιμολογίων, όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ./2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του 4093/2012 της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, **δεν πρόκειται για επιχείρηση εγκατεστημένη στη Βρετανία, δημιουργήθηκε τύποις και απέκτησε ΑΦΜ στην εν λόγω κοινοτική χώρα, αλλά εν τοις πράγμασι πρόκειται για επιχείρηση λειτουργούσα εντός Ελλάδος της οποίας οι παρεχόμενες υπηρεσίες εμπίπτουν στις διατάξεις εφαρμογής του Κώδικα ΦΠΑ.**

Επειδή η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της τα εν λόγω τιμολόγια στη στήλη λήψη υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ και χρεωπίστωσε στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ τις φερόμενες ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπηρεσιών ως φορολογητέες εισροές και εκροές καθώς και τον αναλογούντα φόρο αυτών, ενώ εν προκειμένω αφορούσαν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από οντότητα εγκαταστημένη στην Ελλάδα, οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίδικα μερικώς εικονικά τιμολόγια χωρίς να επιβαρυνθεί το Φ.Π.Α., καθώς ούτε η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων ενεργούσα ως οντότητα Ελλάδος και επομένως υπαγόμενη σε ελληνικό Φ.Π.Α. δεν συμπεριέλαβε Φ.Π.Α. στα εν λόγω τιμολόγια.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ορθά ο έλεγχος κατά τον επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών συμπεριέλαβε την αξία των ως άνω εικονικών τιμολογίων στις φορολογητέες εκροές αφαιρώντας αντίστοιχα την αξία αυτών από τις φορολογητέες εισροές, ως μη εκπιπτόμενων βάσει των ανωτέρω διατάξεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26/7/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά , αναπόσπαστο μέρος των οποίων αποτελεί το από 28/2/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ./2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων του 4093/2012 της Α' Υποδιεύθυνσης ΣΔΟΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι

προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλομένων : α) υπ' αριθ/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, β) υπ' αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικό έτους 2013 γ) υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 και δ) υπ' αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

A) Κ.Φ.Α.Σ.

Υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν. 4337/2015
Πρόστιμο περ. γ' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: ποσό 11.565,00 € (57.825,01 X 20 %).

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014

Κύριος φόρος	258,02€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	264,63€
Σύνολο για καταβολή	522,65€

Γ) Φ.Π.Α.

α) Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο	13.299,76€
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας	13.640,23€
Σύνολο για καταβολή	26.939,99€

β)/2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ

πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997 ΠΟΣΟ : $13.299,75 \times 50\% = 6.649,87 \text{ €}$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.