



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 17/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2193

Ταχ. Δ/ση : 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 ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., που εδρεύει στον Πειραιά, οδός ..., κατά α) της υπ' αριθμ. ...(α/α TAXIS .../2016) Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, και β) της υπ' αριθμ. ...(α/α TAXIS .../2016) Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθμ. ...(α/α TAXIS .../2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής

περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, και β) την υπ' αριθμ. ...(α/α TAXIS .../2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθμ. ... (α/α TAXIS .../2016) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 14.980,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010- 31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Συγκεκριμένα, στην προσφεύγουσα επιβλήθηκαν οκτώ (8) αυτοτελείς παραβάσεις, γιατί ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 37.450,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	752/30.06.2010	3.500,00 €
2	753/30.06.2010	5.200,00 €
3	907/31.12.2010	7.750,00 €
4	909/31.12.2010	1.100,00 €
5	912/31.12.2010	5.800,00 €
6	913/31.12.2010	9.600,00 €
7	914/31.12.2010	2.500,00 €
8	915/31.12.2010	2.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	37.450,00 €

Β) Με την υπ' αριθμ. ... (α/α TAXIS .../2016) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 21.060,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011- 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Συγκεκριμένα, στην προσφεύγουσα επιβλήθηκαν έξι (6) αυτοτελείς παραβάσεις, γιατί ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 52.650,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
-----	------------------------------	-------------

1	930/31.03.2011	4.850,00 €
2	931/31.03.2011	3.900,00 €
3	932/31.03.2011	5.800,00 €
4	933/31.03.2011	12.550,00 €
5	949/30.06.2011	14.100,00 €
6	Άνευ	11.450,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	37.450,00 €

Την 23/02/2016 η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ το υπ' αριθμ. πρωτ. .../23.02.2016 συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζοντας επιπλέον:

1. Την από 19/02/2016 βεβαίωση της εταιρείας «...», σύμφωνα με την οποία τα διαφημιστικά σποτ με τίτλο ..., ..., ..., ... και ... έχουν παραχθεί και προσαρμοστεί κατόπιν εντολής και παραγγελίας της και έχουν παιχτεί στην Ελληνική Τηλεόραση.
2. Αναλυτική κατάσταση της εταιρείας «...» στην οποία αναφέρονται οι σχετικές προβολές των διαφημιστικών μηνυμάτων για τα παιχνίδια των εταιρειών ... και
3. Τα υπ' αριθμ. 24/30.01.2011, 27, 28, 29/31.03.2011, 22/30.03.2011, 159/06.08.2010 και 172/25.10.2010 Τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση προς την εταιρεία «...».

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας απέστειλε στην υπόχρεη επιχείρηση τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΞ 2016/ 17.05.2016 κλήση σε ακρόαση, καθόσον με τόσο με την ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με το συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκομίσθηκαν νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια αυτού. Επί της κλήσης σε ακρόαση η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις της με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΙ 2016 ΕΜΠ/ 03.06.2016 έγγραφο που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας.

Η Υπηρεσία μας με την αριθμ. ... Απόφασή της, ανέπεμψε την υπόθεση, στην Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΞ 2016 ΕΜΠ/20.05.2016 διαβιβαστικό, προκειμένου να εκτιμήσει και να αξιολογήσει τα νέα στοιχεία, σχετικά με τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών και ύπαρξης καλής πίστης, και να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα, εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1002/13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, καθόσον η προθεσμία εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκπνέει την 18/06/2016.

Η ως άνω Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. .../02.06.2016 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ... ΕΙ 2016 ΕΜΠ/ 13.06.2016) σχετικό απαντητικό έγγραφο στο οποίο αναφέρεται ότι «Στις 23-02-2016 κατατέθηκε εκπρόθεσμα στην Α΄ Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ το με αρ. πρ. .../23-02-2016 συμπληρωματικό υπόμνημα σύμφωνα με το οποίο συνυποβάλλονται νέα στοιχεία. Τα νέα αυτά στοιχεία δεν τα είχε

στη διάθεσή της η φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου και πάντως πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψη της.»

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 περί καλής πιστής, καθόσον από το σύνολο του αποδεικτικού υλικού το οποίο προσκομίστηκε αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα η πλήρης εξόφληση της αξίας των υπό κρίση τιμολογίων μέσω πιστωτικού ιδρύματος και μέσω αξιόγραφων και ως εκ τούτου τεκμαίρεται ότι η εταιρία ως λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και άρα σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν θα έπρεπε να επιβληθούν πρόστιμα και επιπλέον φόροι.

2. Η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο έτσι ώστε να ελέγξει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, ενώ η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια είναι στο σύνολό τους ανύπαρκτες.

3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ είναι ανατιολόγητες, καθώς η αιτιολογία τους δεν είναι επαρκής, σαφής και ειδική, ήτοι δεν αναφέρεται στις επίμαχες συναλλαγές μεταξύ του φορολογουμένου και του εκδότη, αλλά αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

4. Η Υπηρεσία Ελέγχου κατέληξε σε παντελώς αυθαίρετα και ανατιολόγητα συμπεράσματα, χωρίς καμία αιτιολογία η οποία να σχετίζεται με τις υπηρεσίες της εταιρίας μας και με τα συγκεκριμένα τιμολόγια τα οποία εκδόθηκαν για υπηρεσίες που πράγματι διενεργήθηκαν, παρά μόνο βασιζόμενη σε γενικόλογα συμπεράσματα που αφορούν την εταιρία «...» προχώρησε στην επιβολή υπέρογκων προστίμων που πλήττουν τη βιωσιμότητα της εταιρίας μας.

5. Υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθώς δεν υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ του μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει,

διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή στο άρθρο 7§1 του ως άνω νομοθετήματος ορίζεται ότι «ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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 στο άρθρο 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015 ορίζεται 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:

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.»

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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 αξίας.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα

γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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 αντισυμβαλλομένου 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).

Επειδή από την από 31/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ ...καθώς και από την συνημμένη σε αυτήν από 29/10/2013 έκθεση ελέγχου και

επεξεργασίας των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ... και ... προκύπτει ότι η επιχείρηση «...» εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους στοιχεία καθόσον:

1. Ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη διεύθυνση που είχε δηλώσει ως επαγγελματική εγκατάσταση επί της οδού
2. Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από το 2001 και μετά, καθώς σύμφωνα με έγγραφο του ΙΚΑ- ΕΤΑΜ δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης.
3. Ουδέποτε έλαβε φορολογικά στοιχεία συνεργατών ή λήψεως υπηρεσιών τρίτων, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών.
4. Εμφανίζει τεράστια διαφορά ανάμεσα στις πωλήσεις και τις αγορές- δαπάνες, όπως διαπιστώθηκε από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών στην οκταετία 2004- 2011, γεγονός που δεν συναντάται στη λειτουργία μιας επιχείρησης, πλην των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών εμφανίζει ποσά πωλήσεων 20.243.595,59 € συνολικά στην οκταετία 2004- 2011 ενώ τα ποσά των αγορών- δαπανών είναι μόνο 105.256,99 €.
5. Δεν κατέστη δυνατόν να εντοπισθούν τόσο ο Διευθύνων Σύμβουλος όσο και ο Πρόεδρος του Δ.Σ. ενώ ο φερόμενος ως Διευθύνων Σύμβουλος κος. ..., δήλωσε ότι δεν έχει την ιδιότητα αυτή και ότι δεν θυμάται να έχει υπογράψει εν γνώσει του κανένα έγγραφο που να έχει σχέση με την «...».
6. Στις όποιες υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος δήλωσε ψευδή στοιχεία λογιστή, και συγκεκριμένα το ονοματεπώνυμο ..., ΑΦΜ που ανήκει σε άλλο άτομο, συνταξιούχο, κάτοικο Σκύδρας νομού Πέλλας και αριθμό μητρώου αδείας λογιστή που ανήκει σε λογίστρια στους Μολάους Λακωνίας.
7. Στις εκπρόθεσμα υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004- 2009, έχει δηλώσει ψευδή και ανακριβή στοιχεία προκειμένου να μην προκύπτει φόρος ή να προκύπτει ένα ελάχιστο ποσό φόρου.
8. Οι οικονομικές καταστάσεις της, χρήσεων 2003 και 2004, φέρεται να υπογράφονται από τις ελέγκτριες ... και ..., οι οποίες δήλωσαν ότι οι υπογραφές τους έχουν πλαστογραφηθεί.
9. Την 03/09/2011, κατά τη διενέργεια ελέγχου από το ΣΔΟΕ ΠΔ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ σε γραφείο του τρίτου ορόφου πολυκατοικίας στην Κόρινθο, ανευρέθηκαν και κατασχέθηκαν φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης «...» ενώ εκεί παρευρίσκετο ο κύριος ..., μέλος του Δ.Σ. της ως άνω, ο οποίος δήλωσε ότι ο φορολογικός μηχανισμός με αριθμό μητρώου ... βρίσκεται στην Αθήνα, στα χέρια κάποιου φίλου, ο οποίος τον μεταφέρει όταν χρειάζεται να εκδοθεί κάποιο φορολογικό στοιχείο.
10. Ως πρώτο υποκρυπτόμενο πρόσωπο της επιχείρησης «...» ο κύριος ... του ..., ΑΦΜ ..., επιχειρηματίας λογιστής, κάτοικος Καλλιθέας Αττικής, επί της οδού
11. Ο έλεγχος από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του, καθώς και από τα όσα ετέθησαν υπ' όψη του, κατά τη διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης, έκρινε ότι η επιχείρηση

«...», ΑΦΜ ..., εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία για παροχή υπηρεσιών, οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, από την ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Ειδικά για τους λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποκόμιση οικονομικής ωφέλειας συνίσταται, πρώτον στην έκπτωση από τον ΦΠΑ των εκροών τους (πωλήσεων) αντίστοιχης αξίας με τις εισροές (εικονικά φορολογικά στοιχεία) και κατά συνέπεια από τον ΦΠΑ που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο, και δεύτερον στην καταβολή μειωμένου φόρου εισοδήματος διότι αυξάνουν κατά την αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων τις δαπάνες τους.

12. Όπως προκύπτει από την από 29/10/2013 έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ... και ... ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές της επιχείρησης «...» με την «...» είναι οι μοναδικές συναλλαγές που έχει πραγματοποιήσει η «...».

Επειδή η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αφού η οικεία έκθεση ελέγχου, καθώς και η συνημμένη σε αυτήν από 29/10/2013 έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ... και ..., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων στο σύνολό τους και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή το γεγονός ότι ο ΑΦΜ της εκδότριας επιχείρησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων παραμένει ενεργός σύμφωνα με την εφαρμογή του Υπουργείου Οικονομικών δεν αποτελεί απόδειξη μη εικονικότητας, καθώς δεν αμφισβητείται ότι έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και δεν έχει προβεί σε κατάθεση δήλωσης διακοπής εργασιών.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει τις από 31/10/2008 και 01/05/2010 συμβάσεις έργου και παραχώρησης δικαιωμάτων με την επιχείρηση «...» στις οποίες δεν αναφέρονται συγκεκριμένα οι διαφημιστικές καμπάνιες τις οποίες αφορούν, ούτε και λεπτομέρειες υλοποίησης αυτών και δεν προσκομίζει συμπληρωματικά των ως άνω συμφωνητικά που να αφορούν τα επίμαχα έργα.

Επειδή από τα φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. 45376630-7/30.10.2010, 45376629-3/20.07.2010, 45376628-5/20.07.2010, 46282930-8/17.01.2011, 47569844-4/30.04.2011, 47569848-7/18.05.2011, 47569843-6/15.04.2011, 47569845-2/15.05.2011, 48349621-9/30.06.2011, 48349623-5/12.07.2011, 48349624-3/12.07.2011, 48349627-8/29.07.2011, 48349636-7/09.11.2011, 49615734-5/15.01.2012, 49615733-7/18.01.2012 επιταγών της Τράπεζας ..., που επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση και τα οποία δεν είχε προσκομίσει στον διενεργηθέντα έλεγχο, δεν προκύπτει ποιος διενήργησε την είσπραξη.

Επειδή τα αναφερόμενα στην από 19/02/2016 βεβαίωση της εταιρείας ... καθώς και στην αναλυτική κατάσταση της εταιρείας ... δεν δύνανται να ελεγχθούν από την Υπηρεσία μας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2015 έκθεση ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ ... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», ΑΦΜ

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010- 31/12/2010:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

1	3.500,00 € * 40% =	1.400,00 €
2	5.200,00 € * 40% =	2.080,00 €
3	7.750,00 € * 40% =	3.100,00 €
4	1.100,00 € * 40% =	440,00 €
5	5.800,00 € * 40% =	2.320,00 €
6	9.600,00 € * 40% =	3.840,00 €
7	2.500,00 € * 40% =	1.000,00 €
8	2.000,00 € * 40% =	800,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	14.980,00 €

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011- 31/12/2011:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

1	4.850,00 € * 40% =	1.940,00 €
2	3.900,00 € * 40% =	2.320,00 €
3	5.800,00 € * 40% =	5.020,00 €
4	12.550,00 € * 40% =	5.640,00 €
5	14.100,00 € * 40% =	4.580,00 €
6	11.450,00 € * 40% =	1.560,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	21.060,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή

απαράδεκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).