



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 25/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3930

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. ώδικας : 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/04/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., που εδρεύει στον Πειραιά, οδός ..., κατά της υπ' αριθμ. .../11.03.2015 (α/α ELENXIS ...) Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. .../11.03.2015 (α/α ELENXIS ...) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 25/09/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/04/2015 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../11.03.2015 (α/α ELENXIS ...) 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 26.200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008- 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2 και 19 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Στην προσφεύγουσα επιβλήθηκαν δύο (2) αυτοτελείς παραβάσεις, γιατί ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 13.100,00 €, και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. 547/31.10.2008 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 6.000,00 €, και το υπ' αριθμ. 548/31.10.2008 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 7.100,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ

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

1. Δεν αιτιολογείται στην οικεία έκθεση ελέγχου η απόλυτη εικονικότητα της εταιρείας «...».
2. Τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια έχουν εκδοθεί για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τη δημιουργία τηλεοπτικών διαφημιστικών σποτ και των αντιστοιχών διαδικτυακών ιστοτόπων προβολής των ίδιων των διαφημιστικών ή των αντίστοιχων προσαρμοσμένων ώστε να προβάλλονται νομίμως.
3. Αμφότερα τα δύο φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια έχουν εκδοθεί για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για τη δημιουργία τηλεοπτικού διαφημιστικού σποτ της εταιρείας Συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. 547 Τ.Π.Υ. αφορά στη σκηνοθεσία και στην τεχνική επεξεργασία του διαφημιστικού μηνύματος της ... «...» και το υπ' αριθμ. 548 την καλλιτεχνική του επιμέλεια.
4. Τα εν λόγω έργα παρήχθησαν κανονικώς και προβλήθηκαν επί πολλούς μήνες σε σταθμούς εθνικής εμβέλειας και τους αντίστοιχους διαδικτυακούς ιστοτόπους, γεγονός που αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα σχετικά έγγραφα. Η καταβολή δε των ποσών έλαβε χώρα δια της παραδόσεως μεταχρονολογημένων επιταγών και μετρητών.
5. Το σύνολο των ανωτέρω επιταγών πληρώθηκαν στο χρονικό πλαίσιο της μεταχρονολογήσεως εκάστης εξ αυτών, όπως προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών στις τράπεζες Alpha Bank και FB Bank.
6. Το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει η οικεία έκθεση ελέγχου ότι όλα τα στοιχεία που

εξέδωσε η επιχείρηση «...» είναι εικονικά στο σύνολό τους είναι ανακριβές και εσφαλμένο, δεδομένου ότι αφενός προσκομίσθηκαν στον έλεγχο οι τραπεζικές επιταγές εξόφλησης και αφετέρου όμοιες αιτιάσεις προβλήθηκαν από την επιχείρηση «...» και έγιναν δεκτές.

7. Ο Α.Φ.Μ. ... της εταιρείας «...» παραμένει ενεργός και σε ισχύ μέχρι την 28/04/2015 όπως προκύπτει από την εφαρμογή του Υπουργείου Οικονομικών.

Α) Η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ μας απέστειλε με το με αρ. πρωτ. .../17.06.2015 διαβιβαστικό έγγραφο το φυσικό φάκελο με τα έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση και τα οποία εκ παραδρομής δεν είχαν αποσταλεί αρχικά.

Β) Την 25/09/2015 η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε στην Υπηρεσία μας συμπληρωματικό υπόμνημα, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ...ΕΙ2015ΕΜΠ/25.09.2015 και στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«Επειδή έχουμε νόμιμο δικαίωμα να συμπληρώσουμε την ανωτέρω προσφυγή μας ενώπιόν Σας με συμπληρωματικά νέα στοιχεία, που δεν κατέστη δυνατόν για λόγους, που δεν αφορούν δόλο ή αμέλειά μας, να ανεύρουμε νωρίτερα, με το παρόν προσκομίζουμε ενώπιόν Σας την αναλυτική κατάσταση την ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...», διά της οποίας αποδεικνύεται ότι το αναφερόμενο στις παραγράφους 3 και 4 της υπό κρίση προσφυγής μας (ίδετε σελ. 4) διαφημιστικό μήνυμα, για τη σκηνοθεσία και την επεξεργασία του οποίου κατεβλήθησαν από την εταιρεία μας τα επίδικα ποσά, προβλήθηκε από σταθμούς εθνικής εμβέλειας από την 15.03.2009 έως και την 11.04.2009, επί εξήντα (60) φορές, όπως συγκεκριμένα προκύπτει από τη συνημμένη στο παρόν υπόμνημα -ως αναπόσπαστο μέρος αυτού- αναλυτική κατάσταση, στην οποία αναφέρονται κατά ημερολογιακή σειρά, η ημέρα και ώρα έναρξης του διαφημιστικού μηνύματος «...», ο τηλεοπτικός σταθμός στον οποίον προεβλήθη, η σειρά εμφάνισης του εντός του χρόνου διαφημιστικών μηνυμάτων του σταθμού, η θέση κατά το χρόνο προβολής κάθε συγκεκριμένης τηλεοπτικής εκπομπής και ο τίτλος αυτής, το διαφημιζόμενο με το μήνυμα προϊόν (« ... ΠΑΙΧ. ΓΕΝΙΚΑ») και τον τίτλο του διαφημιστικού μηνύματος (ήτοι, «...»), ήτοι ...».

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην 1069/04.03.2014 ΠΟΛ. του Γ.Γ.Δ.Ε. «Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης». Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ως άνω αναλυτική κατάσταση έχει εκδοθεί από την επιχείρηση «...» και ότι με αυτήν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των υπηρεσιών που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, χωρίς όμως η κατάσταση αυτή να υπογράφεται από την εν λόγω επιχείρηση ή να προσκομίζεται σχετική βεβαίωση από αυτήν, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της ως άνω ΠΟΛ. 1069/04.03.2014 περί νέων στοιχείων και συνεπώς δεν κρίνεται απαραίτητη η κλήση σε ακρόαση.

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 ηρητημένων 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 5§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 10 περίπτωση β' του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγорών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδεύματις, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.»

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 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).

Επειδή από την από 12/02/2015 οικεία έκθεση ελέγχου της 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 ... 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.

Επειδή τα υπ' αριθμ. 547/31.10.2008 και 548/31.10.2008 επίμαχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόθηκαν από τον με αριθμό μητρώου ... φορολογικό μηχανισμό.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, μετά από την από 10/12/2014 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμό .../23.12.2014 εντολής επανελέγχου, προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία, όπου βρέθηκαν καταχωρημένα τα επίμαχα Τιμολόγια.

Επειδή στην από 29/10/2013 έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ... αναφέρεται ως πρώτο υποκρυπτόμενο πρόσωπο της επιχείρησης «...» ο κύριος ... του ..., ΑΦΜ ..., επιχειρηματίας λογιστή, κάτοικος Καλλιθέας Αττικής, επί της οδού

Επειδή όπως προκύπτει από 29/10/2013 έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ..., 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.

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 ...,

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 η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκομίζει συμφωνητικό με την εκδότρια επιχείρηση «...» βάσει του οποίου να έγινε η ανάθεση της σκηνοθεσίας, την τεχνικής επιμέλειας και την καλλιτεχνικής επιμέλειας του τηλεοπτικού σποτ της ... «...» και στο οποίο να αναγράφεται το τίμημα και ο τρόπος εξόφλησης της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Επειδή από τα φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. ..., ... επιταγών της Τράπεζας ALPHA και των υπ' αριθμ. ..., ... επιταγών της Τράπεζας FB BANK, που επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση και τα οποία είχε προσκομίσει στον διενεργηθέντα έλεγχο, δεν προκύπτει ποιος διενήργησε την είσπραξη.

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

Επειδή στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔ...ΕΙ2015ΕΜΠ/25.09.2015 συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η αναλυτική κατάσταση που επισυνάπτεται σε αυτό έχει εκδοθεί από την επιχείρηση «...», χωρίς όμως η κατάσταση αυτή να υπογράφεται από την εν λόγω επιχείρηση ή να προσκομίζεται σχετική βεβαίωση από αυτήν.

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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/02/2015 έκθεση ελέγχου της 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 29/04/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», ΑΦΜ

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

Πρόστιμο άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008:

A) 6.000,00 € * 2 = 12.000,00 €

B) 7.100,00 € * 2 = 14.200,00 €

ΣΥΝΟΛΟ: 26.200,00 €

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**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 απαραδέκτου 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).