



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 20.10.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 3196

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 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

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

4. Την από 23.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στην, επί της οδού αρ., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω οριστική πράξη προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., 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. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 29.000,00 €, επειδή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η αξία της εικονικότητά τους, συνολικής καθαρής αξίας 145.000,00 € πλέον φπα 33.350,00 € εκδόσεως της εταιρείας ‘.....’, με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) .

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 3, 4 και 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α’ 129/17.10.2015, ήτοι καθαρή αξία στοιχείων $145.000,00 * 20\% = 29.000,00 \text{ €}$

Η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, συνεπεία της από 21.10.2020 “Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν. 4337/2015 & 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)” της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για τη προσφεύγουσα, η οποία κοινοποιήθηκε με το αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020/27.10.2020 έγγραφο {αρ. πρωτ. /2020 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού Δημοσίου για επιβολή προστίμου για τις εν θέματι παραβάσεις, που φέρονται τελεσθείσες κατά τη χρήση 2013, καθώς η σχετική προθεσμία παραγραφής ήταν 5ετής και έληξε στις 31.12.2019, χωρίς να υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να παρατείνουν την παραγραφή δεδομένου ότι τα στοιχεία από τα οποία προέκυπτε η εικονικότητα των εν θέματι συναλλαγών είχαν ήδη διαβιβασθεί στην αρμόδια Υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που διενήργησε τον έλεγχο στην εταιρεία μας, κατά το έτος 2018 και συνεπώς μπορούσαν να τύχουν επεξεργασίας και ελέγχου μέχρι το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας παραγραφής.

2. Έλλειψη τεκμηρίωσης εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογικής

Αρχής, της φερόμενης ως διαπιστωθείσης εν μέρει εικονικότητας των εν θέματι συναλλαγών, καθώς και της διαπίστωσης ότι αυτές τελέστηκαν με άλλο πρόσωπο από την κατονομαζόμενη στα οικεία φορολογικά στοιχεία, εκδότερια εταιρεία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη) – Πλήρης πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών και καλή πίστη της εταιρείας μας όσον αφορά το πρόσωπο που παρέσχε τις Υπηρεσίες αυτές – Αναδρομική εφαρμογή εν προκειμένω της ευμενέστερης διάταξης του άρ. 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. Ββ του Ν. 4174.203, όπως η εν λόγω διάταξη ίσχυε έως τη διαγραφή της με το άρ. 48 παρ. 10 του Ν. 4223/2013.”

Ακολούθως, η προσφεύγουσα στις 21.04.2021 υπέβαλλε με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/24.04.2021 υπόμνημα, πρόσθετους λόγους, αναφέροντας, “μη νόμιμη επιβολή προστίμων αρ. 7 παρ. 3 περ. γ και δ του ν. 4337/2015 (πρόστιμο 20% της καθαρής αξίας των φορολογικών στοιχείων), λόγω εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, δυνάμει της οποίας καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

“2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β)....., γ)”

Άρθρο 84. Παραγραφή

“1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.”

***** Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) και ισχύει από τη δημοσίευσή του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

“5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.”

Επειδή, το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ/27.10.2020 διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ {εισερχόμενο αρ. πρωτ. /2020 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ}, με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία 21.10.2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν. 4337/2015 & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και την αξία των φερόμενων συναλλαγών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, με εκδότη των φερόμενων τιμολογίων την επιχείρηση ‘.....’ με Α.Φ.Μ.

....., περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις **10.11.2020**, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας, αυτό αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 α του ν. 2238/1994, και το οποίο δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «*συμπληρωματικά στοιχεία*», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του [άρθρου 68 παρ. 2](#) του ν. [2238/1994](#) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151), πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, ΣτΕ 3947/2012, [ΣτΕ 2122/2012](#), ΣτΕ 3705/2011, ΣτΕ 495/2009, ΣτΕ 3293/2008, ΣτΕ 572/2007 ΣτΕ 574/2007, ΣτΕ 877/2002, ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994 καθώς και των αποφάσεων του ΣτΕ, η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 69 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου

εισοδήματος, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2013 την 31.12.2019 (αρχική πενταετής παραγραφή).

Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2013 την 31.12.2024 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή, ως προαναφέρθηκε η ως άνω έκθεση περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις 10.11.2020, ήτοι μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς παραγραφής και εντός της δεκαετούς παραγραφής, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται μέχρι την 31.12.2024.

Βάσει των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκε η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής χρήσης 2013.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' 811/2019 Απόφαση του ΣτΕ: σκέψη "8. Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο. Εξ άλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο

χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 τ. Α)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να **σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφ' όσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (πρβλ. και ΣτΕ 1166, 1169-71/2012)''.**

Επειδή, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, για τα υπό κρίση τιμολόγια, αποδείχθηκε, κατόπιν ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ - Τμήμα Α3 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ τόσο για την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων όσο και για τη λήπτρια – προσφεύγουσα αυτών.

Επειδή, από τα αποδεικτικά στοιχεία τόσο του εκδότη όσο και του λήπτη σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, και όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκειμένου να κριθεί αν, πράγματι, τα υπό κρίση τιμολόγια είναι ή όχι εικονικά, ήτοι χωρίς τις ταυτόχρονες ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων όσο και στον λήπτη των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να εξαχθούν βάσιμα συμπεράσματα περί έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί έκδοσης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, φορολογικών στοιχείων, δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, οι συναλλαγές για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας, από την επιχείρηση ‘.....’ και λήψης αυτών από την επιχείρηση ‘.....’, ολοκληρώθηκε με την από 21.10.2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν. 4337/2015 & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Τμήμα Α3 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή του λήπτη {Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ} την **10.11.2020.**

Ως εκ τούτου, η ως άνω έκθεση αποτελεί, συμπληρωματικό στοιχείο για τη διαχειριστική χρήση 2013, κατά την ως άνω έννοια, το οποίο περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς παραγραφής και εντός της δεκαετούς παραγραφής, και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται την 31.12.2024, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, στην από 21.10.2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν. 4337/2015 & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της ως άνω φορολογικής αρχής, παρατίθενται με σαφήνεια και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία της εικονικότητας για τη χρήση 2013.

Επειδή, στο [άρθρο 19§4](#) του ν. [2523/1997](#), που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. [άρθρο 55 παρ. 1](#) περίπτ. ε' και [66 παρ. 30\(2\)](#) του ν. [4174/2013](#)), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. 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 στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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.».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4093/2012 (ΦΕΚ 222/Α/12-11-2012), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

“3. 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.”

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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**, **ΣτΕ 1498/2011**, **ΣτΕ 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, σύμφωνα με την υπ' αρ. **1238/2018** απόφαση του ΣτΕ, (σκέψη 3): *“Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά,

ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού καταλείψει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της, συνεργάστηκε με την εταιρεία με την επωνυμία "....." και τον διακριτικό τίτλο "....." {εκδότρια των υπό κρίση Τ.Π.Υ.}, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες διάθεσης χρόνου στα ηλεκτρονικά μέσα ενημέρωσης για παρουσίαση διαφημίσεων.

Η ανωτέρω εταιρεία είχε υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών την 12.03.2004 στη ΙΖ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, και διαχειριστής αυτής από έναρξεως έως και την 13.02.2012 ήταν ο κ. "....." με Α.Φ.Μ. και από 13.02.2012 ο κ. "....." με Α.Φ.Μ. {στοιχεία από ΝΕΟ TAXIS και ELENXIS}.

Η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων υπέγραψε με την ανωτέρω εταιρεία {ως ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ} τις εξής δύο {2} συμβάσεις, εκπρόσωπος της οποίας ήταν και στις δύο ο κ.:

Α) την από 21.12.2012 σύμβαση χορηγίας, σύμφωνα με την οποία αντικείμενο ήταν, η ανάληψη χορηγίας από την, ως χορηγός, για την διοργάνωση ενημερωτικής καμπάνιας με θέμα την οδική ασφάλεια που θα πραγματοποιηθεί κατά την εορταστική περίοδο των Χριστουγέννων 2012 Πρωτοχρονιάς και Φώτων 2013 καθώς και την εξασφάλιση και παροχή στην των δικαιωμάτων χρήσης τηλεοπτικού υλικού, με θέμα την οδική ασφάλεια, δηλαδή συνεντεύξεις πιλότων, οι οποίες ελήφθησαν μπροστά από backdrop με το λογότυπο της στον φιλανθρωπικό ποδοσφαιρικό αγώνα που είναι προγραμματισμένος για τις 21.05.2013 στο,

Το συνολικό ποσό που θα καταβάλει η προσφεύγουσα για τη χορηγία της διοργάνωσης, ανέρχεται στο ποσό των 100.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. , το οποίο θα καταβληθεί από την στον υπ' αριθμ. λογαριασμό IBAN, ο οποίος τηρείτο από την εκδότρια εταιρεία στην, με την προσκόμιση των νόμιμων

παραστατικών ως εξής: με την υπογραφή του συμφωνητικού 40.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α., με την ολοκλήρωση διεξαγωγής της διοργάνωσης 30.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. και με την προσκόμιση των σχετικών παραστατικών και μετά τον έλεγχο του συνόλου των απαιτούμενων για την εξόφληση δικαιολογητικών 30.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α.

Οι αντιπαροχές του ΑΠΟΔΕΚΤΗ προς την προσφεύγουσα θα είναι οι:

- Εμφάνιση φωτογραφιών των πιλότων της Formula 1 με το λογότυπο της στην αθλητική τους περιβολή.

- Παραγωγή και διανομή ειδικού εντύπου (flyer), για την οδική ασφάλεια, το οποίο θα διανεμηθεί στους σταθμούς εξόδου διοδίων (Σχηματάρι - Ελευσίνα), κατά τις ημέρες εξόδου των Χριστουγέννων, της Πρωτοχρονιάς και των Θεοφανίων, καλύπτοντας έτσι μέρος των μετακινούμενων οδηγών, περίπου για ένα εκατομμύριο (1.000.000) οχήματα.

- Προβολή ειδικού spot, την ίδια περίοδο, στις τηλεοράσεις που είναι εγκατεστημένες στο σταθμό των, στον και στη και διανομή flyers, σε αυτά τα σημεία.

- Στον φιλανθρωπικό ποδοσφαιρικό αγώνα που είναι προγραμματισμένος για τις 21.05.2013 στο,, ο αποδέκτης θα εξασφαλίσει και θα παρέχει στην τα δικαιώματα χρήσης τηλεοπτικού υλικού, με θέμα την οδική ασφάλεια, δηλαδή συνεντεύξεις πιλότων, οι οποίες ελήφθησαν μπροστά από backdrop με το λογότυπο της

- Προβολή διαφημιστικών μηνυμάτων που αφορούν την καμπάνια της, με θέμα την οδική ασφάλεια, στο Δίκτυο των χιλίων (1.000) Θονών σε περίπου επτακόσια (700) φαρμακεία, για την χρονική περίοδο 24.12.2012 έως και 14.01.2013.

Για την τεκμηρίωση υλοποίησης των όρων του συμφωνητικού ο ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ υποχρεούται να προσκομίσει στην προσφεύγουσα, τα παρακάτω στοιχεία:

α) DVD και φωτογραφικό υλικό των αντιπαροχών που θα πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια ισχύος του παρόντος, στις οποίες θα προβάλλεται η

β) έντυπο υλικό, που θα αποδεικνύει την προβολή της (προβολή banners, δελτία τύπου κ.λπ.)

γ) έγγραφο υλικό που θα αποδεικνύει την εξασφάλιση και παροχή στην των δικαιωμάτων χρήσης τηλεοπτικού υλικού, με θέμα την οδική ασφάλεια, δηλαδή συνεντεύξεις πιλότων, οι οποίες θα ληφθούν μπροστά από backdrop με το λογότυπο της στον φιλανθρωπικό ποδοσφαιρικό αγώνα που είναι προγραμματισμένος για τις 21.05.2013 στο,

Β) την από 10.05.2013 σύμβαση χορηγίας, σύμφωνα με την οποία αντικείμενο ήταν, η ανάληψη χορηγίας της ετήσιας δράσης του με την ονομασία «.....» που θα πραγματοποιηθεί στις 17-19 Μαΐου 2013 στο της

Το συνολικό ποσό που θα καταβάλει η προσφεύγουσα για τη χορηγία της διοργάνωσης, ανέρχεται στο ποσό των 85.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., το οποίο θα καταβληθεί από την στον υπ' αριθμ. λογαριασμό IBAN, ο οποίος τηρείτο από την εκδότρια εταιρεία στην, με την προσκόμιση των νόμιμων παραστατικών ως εξής: με την υπογραφή του συμφωνητικού 50.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α., με το τέλος της σύμβασης 20.000,00 €, πλέον Φ.Π. Α. και μετά τον έλεγχο του συνόλου των απαιτούμενων για την εξόφληση δικαιολογητικών 15.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α.

Οι αντιπαροχές του ΑΠΟΔΕΚΤΗ προς την προσφεύγουσα θα είναι οι:

1)Χρήση του λογότυπου της σε όλα τα δελτία τύπου - επιστολόχαρτα πριν, κατά τη διάρκεια και μετά τη διοργάνωση.

2)Χρήση του λογότυπου της στα ελληνικά και αγγλικά σε αυτοκόλλητο σε όλα τα σκάφη (.....) που θα λάβουν μέρος στη διοργάνωση.

3)Χρήση, εφόσον ενδιαφέρει την, **press kit-folder** για όλους τους δημοσιογράφους που θα συμμετάσχουν στη διοργάνωση, Έλληνες και ξένους.

4)Χρήση του λογότυπου της σε περίοπτη θέση στο επίσημο site της διοργάνωσης [.....](#)

5)Κατασκευή t-shirts με χρήση του λογότυπου της για όλη τη διοργάνωση.

6)Χρήση του λογότυπου της με αυτοκόλλητα πάνω στα κιβώτια με φάρμακα, ιατροφαρμακευτικό εξοπλισμό, ηλεκτρονικούς υπολογιστές και σε ότι άλλο από τις ανάγκες των κατοίκων της μεταφερθεί στις 17/05.

7)Φωτογράφιση της αποστολής και παράδοση του φωτογραφικού υλικού στην

8)Βιντεοσκόπηση της αποστολής από την οποία θα προκύψουν:

α) DVD διάρκειας 20 λεπτών που θα έφερε αυτοκόλλητο με το λογότυπο της και θα αναπαραχθεί σε 5.000 αντίτυπα προκειμένου να διανεμηθεί στα RIB Clubs και στον ειδικό τύπο, εσωτερικού & εξωτερικού. Το υλικό θα περιλαμβάνει, λήψεις από το, κλπ

β) DVD διάρκειας 20 λεπτών που θα φέρει αυτοκόλλητο με το λογότυπο της όπου θα αναδεικνύεται η, οι εικόνες των και των τους μέσα από το, οι από την, οι παραδοσιακοί τους οικισμοί, τα αρχαιολογικά μνημεία, η ενδοχώρα και οι παραλίες, ο υποβρύχιος κόσμος και γενικότερα οτιδήποτε μπορούσε να συμβάλει στην ανάδειξη του εν λόγω προορισμού. Στόχος του συγκεκριμένου DVD είναι να παραχωρηθεί στην και αξιοποιηθεί από αυτήν κατά το δοκούν.

9)Κατασκευή backdrop, όπου το λογότυπο της θα βρίσκεται σε περίοπτη θέση στην τελετή (.....) που όπως γίνεται κάθε χρόνο διανέμεται αναμνηστικό δίπλωμα από τον σε όσους συμμετέχουν.

Για την τεκμηρίωση υλοποίησης των όρων του συμφωνητικού ο ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ υποχρεούται να προσκομίσει στην προσφεύγουσα, τα παρακάτω στοιχεία:

α) DVD και φωτογραφικό υλικό από όλες τις εκδηλώσεις που θα πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια ισχύος του παρόντος, στις οποίες θα προβάλλεται η ως Χορηγός της τελετής

β) έντυπα, όλα τα δελτία τύπου, κ.λπ., τα οποία θα φέρουν το λογότυπο που θα υποδείξει η

Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, για τη διαχειριστική χρήση 2013, τέσσερα (4) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 145.000,00 € πλέον φπα 33.350,00 € άπαντα εκδόσεως της εταιρείας '.....' με Α.Φ.Μ., ήτοι:

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡ & ΗΜΕΡΟΜ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ	
1	Τ.Π.Υ.	/2013		50.000,00	11.500,00	61.500,00	εξόφληση 1ης δόσης
2	Τ.Π.Υ.	/2013		60.000,00	13.800,00	73.800,00	εξόφληση 2ης & 3ης δόσης
3	Τ.Π.Υ.	/2013		20.000,00	4.600,00	24.600,00	εξόφληση 2ης δόσης
4	Τ.Π.Υ.	/2013		15.000,00	3.450,00	18.450,00	εξόφληση 3ης δόσης
ΣΥΝΟΛΟ				145.000,00	33.350,00	178.350,00	

Τα ως άνω τιμολόγια, εκδόθηκαν στο πλαίσιο εκτελέσεως των ως άνω συμφωνητικών χορηγίας.

Επειδή, ως προκύπτει από τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης, ο ανωτέρω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την παροχή υπηρεσιών, ήτοι:

- Το χρονικό διάστημα που εκδόθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (2013 -2018), η εκδότρια επιχείρηση, ήταν ανύπαρκτη και δεν είχε καμία εμπορική υπόσταση, αφενός γιατί είχε αποχωρήσει από την δηλωθείσα έδρα της και ούτε είχε δηλώσει άλλη εγκατάσταση (υποκατάστημα) από όπου θα είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή και να προσφέρει οποιαδήποτε υπηρεσία, αφετέρου ο μοναδικός εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπος της απεβίωσε την **12/05/2014!**

- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη **2014, 2015, 2016, 2017 και 2018**, παρόλο που στις υποβληθείσες καταστάσεις τιμολογίων των αντισυμβαλλομένων (Μ.Υ.Φ.) εμφανίζεται προμηθευτής με καθαρά έσοδα 258.080,00€ - 167.999,00€ - 16.670,34€ - 70.125,90€ & 18.250,00€ αντίστοιχα.

Επίσης από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των δεδομένων στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος (Ε3) οικονομικών ετών **2009 έως και 2014** (χρήσεις 2008 έως και 2013) και των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών τρίτων (**TAXIS**) για τις ίδιες χρήσεις, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα

στις ανωτέρω χρήσεις υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως προς τα ακαθάριστα έσοδα.

- Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα του ELENXIS **τελευταία υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.** είναι ο **8** μήνας του έτους 2014** παρότι από τις καταστάσεις τιμολογίων εσόδων (αντισυμβαλλομένων) - Μ.Υ.Φ. η οντότητα εμφανίζεται ως προμηθευτής έως και το φορολογικό έτος 2018.

- Η υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. ανακριβώς γίνεται για να μη δημιουργείται πρόβλημα και εντοπίζεται σε τυχόν διασταυρώσεις των πληροφοριακών συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

- Από ενάρξεως και έως την χρήση 2013 υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών -προμηθευτών **μόνο για της χρήσεις 2004 & 2005** αν και από την χρήση 2004 έως και 2018 δηλώνεται ως προμηθευτής από αντισυμβαλλόμενους. Όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2014 - 2018 έχουν υποβληθεί από μέρους της καταστάσεις τιμολογίων - Μ.Υ.Φ. έως το έτος 2017. Έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής σε όλες τις χρήσεις με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας ενώ ως πελάτης έχει δηλωθεί με πολύ μικρό αριθμό φορολογικών στοιχείων και μικρής αξίας.

- Η εκδότρια δεν έχει δηλώσει απασχόληση υπαλληλικού προσωπικού, δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φόρου μισθωτών υπηρεσιών και σύμφωνα με την αρμόδια υπηρεσία δεν έχει απογραφεί στο Μητρώο Εργοδοτών του Ε.Φ.Κ.Α και ως εκ τούτου ουδέποτε έχει απασχολήσει προσωπικό. Μάλιστα για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες όπως αυτές αναγράφονται στα επίμαχα Τ.Π.Υ. χρειάζεται εξειδικευμένο προσωπικό (γνώσεις στα εικαστικά, στην παραγωγή οπτικοακουστικών εφαρμογών σύγχρονης τεχνολογίας, στην δημιουργία media plan και προώθηση διαδικασιών διαφήμισης, marketing κ.λπ.) που δεν διέθετε.

- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και τεχνικά μέσα που απαιτούνται για εργασίες όπως σχεδιασμός, επιμέλεια και παραγωγή - εκτύπωση ειδικών διαφημιστικών εντύπων για να διανεμηθούν μέσω των διοδίων σε 1.000.000 οχήματα, όπως παραγωγή 5.000 DVD, καθόσον δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών από την εκδότρια, αλλά ούτε προσκομίσθηκε άλλο φορολογικό στοιχείο που να τεκμηριώνει την πραγματοποίηση των εν λόγω εργασιών.

Δεν υπάρχουν έξοδα από μέρους της και είναι δυσανάλογα των παρασχεθεισών υπηρεσιών της, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων (δηλώσεις τρίτων).

Επί παραδείγματι το έτος **2013** έχει εκδώσει Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 213.410,04 € πλέον ΦΠΑ και φαίνεται ως πελάτης από ένα φαρμακείο!! και από μία επιχείρηση στη Θεσσαλονίκη με αντικείμενο εργασιών την έκδοση εφημερίδων (σύνολο 2.162,78 €), στην οποία όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας TAXIS - ELENXIS έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι δε ληξιπρόθεσμες οφειλές της ξεπερνούν τα 4.500.000/00 €. Το έτος **2015** έχει εκδώσει Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 167.999,00 € πλέον ΦΠΑ και φαίνεται ως πελάτης από ένα ξενοδοχείο, ένα πρακτορείο ταξιδιών και μία επιχείρηση εμφιάλωσης φυσικών μεταλλικών νερών (σύνολο 787,50 €).

Επίσης το έτος **2017** έχει εκδώσει Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 70.125,90 € πλέον ΦΠΑ και φαίνεται ως πελάτης από την επιχείρηση εμφιάλωσης φυσικών μεταλλικών νερών (55,13 €) και ένα εστιατόριο στην (1.066,68 €).

• Από τα στοιχεία που συλλέχθηκαν σχετικά με την διαφήμιση των ληπτριών επιχειρήσεων μέσω δικτύων τηλεοράσεων στα &, μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη επιχείρηση, προέκυψε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ καθόσον: α) ο οικονομικός διευθυντής του συνεταιρισμού κος με υπόμνημα του αναφέρει: «Για την εταιρεία και διακρ. Τίτλο 1) ουδέποτε μέχρι σήμερα έχουμε ακούσει κάτι σχετικό με την ανωτέρω εταιρεία 2) ουδέποτε μέχρι σήμερα έχουμε συνεργαστεί ή έχουμε υπογράψει κάποιο συμφωνητικό παραχώρησης χρήσης των μόνιτορ των».

β) ο πρόεδρος του σωματείου κος με υπόμνημα του αναφέρει: «ουδέποτε είχα συναλλαγές με την επιχείρηση ούτε σύναψα ποτέ μέχρι σήμερα σύμβαση - συμφωνητικό για διενέργεια από μέρους της ανωτέρω οποιαδήποτε διαφήμιση στο χώρο της αγοράς. Εξάλλου δεν υπήρχαν ποτέ στο χώρο της αγοράς μόνιτορ Τν»

γ) ο πρόεδρος του Συνδέσμου κος με υπόμνημα του αναφέρει: «ουδέποτε έχω έρθει σε επαφή με την επιχείρηση ούτε έχουμε συνάψει συμφωνητικό για να διενεργήσει διαφημίσεις στην καθόσον δεν υπάρχουν μόνιτορ στην».

• Από τα έγγραφα που απέστειλε η Εθνική Επιτροπή τηλεπικοινωνιών & ταχυδρομείων (ΕΕΤΤ) σχετικά με υπηρεσίες διαφήμισης που φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν προς τις λήπτριες επιχειρήσεις μέσω του ιστότοπου προέκυψε ότι το χρονικό διάστημα που εκδόθηκαν τα συγκεκριμένα επίμαχα Τ.Π.Υ. η εκδότρια οντότητα δεν είχε καμία σχέση και συναλλαγή με τον εν λόγω ιστότοπο. Επίσης δεν προέκυψε συναλλαγή με τον ανωτέρω ιστότοπο από καμία λήπτρια επιχείρηση, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας και συγκεκριμένα από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στις χρήσεις 2013 και 2014, έτη κατά τα οποία έχουν εκδοθεί τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Τέλος σύμφωνα πάντα με την ΕΕΤΤ δήλωση καταχώρησης του ονόματος στα στοιχεία κατατέθηκε για πρώτη φορά την 09.07.2018 και εγκρίθηκε την 15.07.2018, ενώ από τις 12.11.2013 φαίνεται ότι είναι καταχωρημένο στον και ουδέποτε στην εκδότρια επιχείρηση ή στον ο οποίος μάλιστα απεβίωσε την 12.05.2014. Καμία από τις λήπτριες επιχειρήσεις που φαίνεται ότι διαφημίσθηκαν από την εκδότρια στους συγκεκριμένους ιστότοπους δεν προσκόμισαν οποιοδήποτε οπτικοακουστικό υλικό ή άλλο στοιχείο, αν και ζητήθηκε στα πλαίσια του ελέγχου, που να το αποδεικνύει.

• Η εξόφληση των επίμαχων Τ.Π.Υ. (αφορά όλες τις λήπτριες) έγινε: α) με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας, πλην όμως όπως προέκυψε από τις απαντήσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων στα απεσταλμένα έγγραφα της υπηρεσίας μας, στη συνέχεια το σύνολο των ποσών αυτών αναλαμβάνεται από τον ή μεταφέρεται σε ατομικό του λογαριασμό του ίδιου (λογ.....) αν και από 13/02/2012 δεν έχει καμία σχέση με την εκδότρια επιχείρηση λόγω αποχώρησης του (μεταβίβαση της επιχείρησης στον).

β) με επιταγές, το προϊόν των οποίων όπως προέκυψε από τις απαντήσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων εισπράττεται μετρητά από τρίτα πρόσωπα, μη επιτηδευματίες που στην περίπτωση της λήπτριας με επωνυμία ήταν υπάλληλοί της και καμία επιταγή δεν εισπράττεται από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση.

γ) με συμφηφισμό από παρασχεθείσες υπηρεσίες από πελάτες προς την εκδότρια

Ο αν και είχε μεταβιβάσει την εκδότρια επιχείρηση την **13.02.2012** στον παρουσιαζόταν και λειτουργούσε ως νόμιμος εκπρόσωπος της συνάπτοντας συμφωνίες με σημαντικά χρηματικά ποσά, υπογράφοντας συμφωνητικά και μετά την εν λόγω ημερομηνία και όπως προκύπτει από τις απαντήσεις στα αιτήματα της Υπηρεσίας μας στα συνεργαζόμενα πιστωτικά ιδρύματα με την εκδότρια επιχείρηση, το σύνολο των ποσών από την εξόφληση των τιμολογίων από τους πελάτες με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της αναλαμβάνετε από τον ή μεταφέρεται σε ατομικό του λογαριασμό (λογ.), όχι μόνο μετά την ημερομηνία αποχώρησης του από αυτήν, αλλά και μετά τον θάνατο του στις **12.05.2014**, μοναδικού εταίρου και νόμιμου εκπροσώπου της εκδότριας οντότητας! Επίσης ούτε πληρεξούσιο από τον παρουσίασε όπως ισχυρίσθηκε ότι είχε, προσκομίζοντας μία απλή εξουσιοδότηση την οποία δεν προσκόμισε ποτέ σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, όπως δεν προσκόμισε ποτέ την τροποποίηση του καταστατικού της εκδότριας επιχείρησης που έγινε την **13.02.2012**, ώστε η τράπεζα να λάβει γνώση ότι τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας θα διαχειρίζεται ο νέος διαχειριστής (.....), ο οποίος πλέον εκπροσωπούσε και δέσμευε την εταιρεία υπογράφοντας κάτω από την εταιρική επωνυμία και συνεπώς ο μόνος που θα διαχειριζόταν τον τραπεζικό της λογαριασμό.

Τα ανωτέρω αποδεικνύονται από το γεγονός ότι η απάντηση που έλαβε η Υπηρεσία μας σε έγγραφο (αρ. πρωτ. /20) προς την για τον δικαιούχο του υπ' αριθ. λογαριασμού ήταν η κάτωθι: «ο **λογαριασμός** έχει δικαιούχο το νομικό πρόσωπο και σύμφωνα με τα τηρούμενα αρχεία της Τράπεζας κατά το χρονικό διάστημα **30.04.04** (ημερομηνία ανοίγματος λογαριασμού) έως και **04.05.20** (ημερομηνία εγγράφου) εκπρόσωπος της εταιρείας είναι ο του ο οποίος εκπροσωπεί και δεσμεύει την εταιρεία υπογράφοντας κάτω από την εταιρική επωνυμία».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατόπιν ελέγχου στο υποσύστημα του elenxis και taxis, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πρόκειται για ανύπαρκτη επιχείρηση παρά την ενδελεχή προσπάθεια εντοπισμού της, αλλά υπαρκτή ως προς τις αντλούμενες ηλεκτρονικές της κινήσεις.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, `` Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει

την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ' αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων, κατά τον χρόνο εκδόσεως αυτών, δεν διέθετε τα μέσα και το προσωπικό για να εκτελέσει τις ανωτέρω παροχές υπηρεσιών, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα, η οποία μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε ειδικώς, ούτε στο φορολογικό έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή της προσφυγή τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, και συγκεκριμένα περί του ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη, αλλά από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, δεν τίθεται θέμα καλής πίστης, για τους κάτωθι λόγους:

α) Τα με ημερομηνία 21.12.2012 και 10.05.2013 ιδιωτικά συμφωνητικά χορηγίας φέρουν ως νόμιμο εκπρόσωπο της εκδότριας των φορολογικών στοιχείων επιχείρησης τον κ. χωρίς να προκύπτει κανένα στοιχείο νομιμοποίησης του, αφού με βάση το αριθ. /2012 ΦΕΚ (τεύχος Α.Ε.- Ε.Π.Ε. και Γενικού Εμπορικού Μητρώου) ορίζεται ως διαχειριστής ο

Στις ίδιες συμβάσεις τίθεται εταιρική σφραγίδα με διεύθυνση - ενώ πριν την υπογραφή της δεύτερης σύμβασης έχει ήδη δημοσιευθεί το ΦΕΚ /2013 με την νέα διεύθυνση έδρας της επιχείρησης,,

Σημειώνεται ότι αφενός οι συμβάσεις φέρουν υπογραφή δικηγόρου της (legal diligence), αφετέρου στα ως άνω αναφερόμενα ΦΕΚ υπάρχει ελεύθερη (δημόσια) πρόσβαση μέσω της ιστοσελίδας του εθνικού τυπογραφείου (www.et.gr). Συμπληρωματικά από την ίδια ιστοσελίδα και το ΓΕΜΗ είναι δημόσια διαθέσιμη η πληροφορία ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ουδέποτε δημοσίευσε ισολογισμό.

β) Η τιμολόγηση είναι αόριστη και δεν προκύπτει σύνδεση των παρεχόμενων υπηρεσιών με την αξία.

γ) Δεν προκύπτουν παραδοτέα έγγραφα για την προβολή σε οθόνες φαρμακείων (700 φαρμακεία/ 1.000 οθόνες) δηλαδή καταστάσεις με ονοματεπώνυμα φαρμακοποιών, τηλέφωνα, διευθύνσεις φαρμακείων, κλπ κι ούτε μας παραδόθηκε το όποιο υλικό που να αποδεικνύει την δημιουργία των εν λόγω σποτ.

δ) Η Διοίκηση του μας γνωστοποίησε εγγράφως ότι ουδέποτε έχει συνεργαστεί με την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ενώ αντίστοιχη ήταν και η απάντηση της Ένωσης , αλλά και η απάντηση του Συνδέσμου οι οποίες μάλιστα επισημαίνουν ότι δεν

υπήρχαν ποτέ στον χώρο της μόνιτορ T.V, ενώ δεν αποδείχθηκε κι η παραγωγή των εν λόγω spot.

ε) Δεν προσκομίσθηκαν παραδοτέα έγγραφα διανομών εντύπων (παραγωγή 1.000.000 εντύπων, ημερομηνίες, ώρες, άτομα διανομής κλπ) κι ούτε αποδεικνύεται κάπως η δημιουργία 1.000.000 εντύπων!

στ) Στα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν προκύπτει η συσχέτιση του, με την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, ενώ έγγραφα εξουσιοδότησης, η σύμβασης/ή εκχώρησης σύμβασης με τον όμιλο δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου.

Σύμφωνα δε, με τα προσκομιζόμενα ήταν σε γνώση η ύπαρξη Διοίκησης με συγκεκριμένη οργανωτική δομή του (..... μέλος Δ.Σ., αρμόδιος χορηγιών) παρόλα αυτά συμβάλλεται με την συναλλακτικά ανύπαρκτη εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρεία.

Επίσης δεν παραδόθηκε για την εν λόγω διοργάνωση DVD το οποίο μάλιστα θα έπρεπε να αναπαραχθεί σε 5.000 αντίτυπα και να διανεμηθεί, όπως αναφέρεται στη μεταξύ τους σύμβαση, αλλά ούτε και το όποιο υλικό που να αποδεικνύει τη διάθεση τους και την παραγωγή τους.

ζ) Από το προσκομιζόμενο φωτογραφικό υλικό για την δράση του εμφανίζεται χορηγία, για την οποία δεν προκύπτει τιμολόγηση από την εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την αξία των φερόμενων συναλλαγών, χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί η αξία της εικονικότητας, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 55.Παραβάσεις φοροδιαφυγής

“2. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:
αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο

τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 3.Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

“4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) καταργείται.

β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) καταργείται.”

Άρθρο 7.Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

“3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.[2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγорών 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.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).”

Άρθρο 23.Έναρξη ισχύος

“Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.”

Επειδή, ορθώς εξεδόθη το ανωτέρω πρόστιμο, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ./11.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 29.000,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.