



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα 31/10/2013

Αριθμός απόφασης: 37

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της απόφασης ΠΟΛ 1209/06.09.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ 1211/12-9-2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την απόφαση ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013 /20-9-2013 του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β2542).

(όταν υπογράφει ο Δ/ντής το διαγράφουμε)

4.

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα ΤΚ η οποία νομίμως εκπροσωπείται από τον πρόεδρο του Δ.Σ. ο οποίος ορίστηκε & ως αντίκλητος του, κάτοικο, οδός, με ΑΦΜ, κατά των:

1) Του υπ' αριθ. /2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου, με διαφορά κύριου φόρου 7.068,75 €, πλέον ποσοστό 120% πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 8.482,50 €, σύνολο 15.551,25 €.

2) Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου, χρήσης 2006, με την οποία καταλογίστηκε ως κύριος φόρος ποσό 9.025,00 €, πλέον ποσοστό 120% πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 10.830,00 €, σύνολο 19.855,00 €.

3) Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου, χρήσης 2007, με την οποία καταλογίστηκε ως κύριος φόρος ποσό 9.025,00 €, πλέον ποσοστό 120% πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 10.830,00 €, σύνολο 19.855,00 €.

4) Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 18.525,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006.

5) Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 18.525,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα, καθώς και των οικείων από εκθέσεων επανελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση των υπαλλήλων &
.....

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα ΤΚ η οποία νομίμως εκπροσωπείται από τον πρόεδρο του Δ.Σ. ο οποίος ορίστηκε & ως αντίκλητος του, κάτοικο, οδός, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Επί του ισχυρισμού ότι «Οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους.»

Συγκεκριμένα επί των ισχυρισμών α. ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ήτοι την ανυπαρξία των περιγραφόμενων σε αυτά συναλλαγών, καίτοι είχε το βάρος απόδειξης. & β. ως λόγο ακύρωσης των επιβληθέντων προστίμων την παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω δήθεν μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στην ίδια, προκύπτουν τα κάτωθι:

Όπως αναφέρει στις απόψεις της και η φορολογική αρχή που εξέδωσε τις πράξεις, στο **ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ Κ.Β.Σ. (Έκθεση Ελέγχου,)** από την ανάλυση του λογαριασμού του στην για την χρονική περίοδο 2006 – 2011, καθώς και ειδικότερα των γραμματίων είσπραξης – ενταλμάτων πληρωμής, αποδεικνύεται ότι ουσιαστικά δεν εξοφλήθηκαν τα προσβαλλόμενα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Επίσης, ενώ το πρώτο ιδιωτικό συμφωνητικό, ύψους 95.000,00 €, αφορούσε τη διαφήμιση της με τρεις πινακίδες στο κλειστό γήπεδο και τρεις πινακίδες στο το φωτογραφικό υλικό που συγκέντρωσε ο έλεγχος απέδειξε ότι τέτοιες πινακίδες αναρτήθηκαν μόνο στο και ότι η του κατά την περίοδο 2006 – 2007 δεν αγωνίστηκε καθόλου στο γήπεδο Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι τα προσβαλλόμενα τιμολόγια ουδέποτε εξοφλήθηκαν πραγματικά, ούτε παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες διαφήμισης στο σύνολό τους. Για το λόγο αυτό από τον έλεγχο αναγνωρίστηκαν ως πραγματικές μόνο οι υπηρεσίες διαφήμισης που αφορούσαν στη στολή της και στις τρεις πινακίδες που αναρτήθηκαν στο Από συγκριτικά μάλιστα στοιχεία διαπιστώθηκε ότι για εκείνη την περίοδο η διαφήμιση μέσω πινακίδας μπορούσε να ανέλθει κατά ανώτερο όριο στο ποσό των 10.000,00 € έκαστη. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος αποδέχτηκε πλήρως το ποσό των 2.500,00 € σε κάθε χρήση που αφορούσε την εμφάνιση της και το ποσό των 30.000,00 € που αφορούσε τις τρεις πινακίδες που αναρτήθηκαν στο ήτοι ποσό 32.500,00 € ανά χρήση.

Από τις διατάξεις του άρθ. 32 του ΚΒΣ, όπως έχει τροποποιηθεί με το Ν. 2523/97 και ισχύει σήμερα, συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορο-

λογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου, μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣτΕ 2266/95).

Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 1295/99). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Δηλαδή η θέση του αντιδίκου εκείνου που φέρει το βάρος της απόδειξης είναι καλύτερη αν, με την ανταπόδειξη που επικαλείται και προσκομίζει, κλονίζει την πειστικότητα των αποδείξεων τις οποίες επικαλείται και προσκομίζει ο φέρων το βάρος της απόδειξης διάδικος.

Ο στόχος αυτός επιδιώκεται είτε με την προσκόμιση άλλων αποδεικτικών μέσων πιο πειστικών, είτε με την απόδειξη άλλων γεγονότων προς έμμεση ανταπόδειξη της αναλήθειας του αποδεικτικού ισχυρισμού, είτε και με τη χρήση των ίδιων αποδεικτικών μέσων που είχε επικαλεσθεί και προσκομίζει ο φέρων το βάρος της απόδειξης διάδικος.

Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τίποτα από τα παραπάνω αναφερόμενα, ούτε και καταφέρει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Επίσης, ενώ προσκλήθηκε κατά τον έλεγχο της (υπ' αρ. /2011 πρόσκληση) και κατά τον έλεγχο που διενήργησε το (υπ' αριθμό /2012 Κλήση προς Ακρόαση άρθρου 6 Ν.2690/1999) να προσκομίσει τα επίδικα τιμολόγια και οποιαδήποτε άλλα στοιχεία συνδέονταν και αποδείκνυαν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών, ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Τα αναφερόμενα όψιμα και αόριστα από αυτήν περί πραγματοποίησης των συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό πλαίσιο. Ούτε φυσικά ευσταθεί ο ισχυρισμός της περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στην ίδια. Απεναντίας, οι Συμπληρωματικές Εκθέσεις Ελέγχου της φορολογικής αρχής, όπως και η Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος τους, είναι πλήρως αιτιολογημένες και αποτελούν πλήρη απόδειξη και αποδεικνύουν υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 478/98).

Επί των ανωτέρω έχουμε να προσθέσουμε ότι τα επικαλούμενα στοιχεία δεν τυγχάνουν «νέα αποδεικτικά στοιχεία» καθώς έχουν εκτενώς εξεταστεί οι συναλλαγές από τις φορολογικές αρχές που διενήργησαν τους ελέγχους, ενώ το εικονικό μέρος των συναλλαγών στοιχειοθετήθηκε, αποδεικνύεται και διασταυρώθηκε πλήρως στις εκθέσεις ελέγχου καθώς, όπως προαναφέρθηκε, αφενός απεδείχθη ότι μέρος των συναλλαγών ήταν εικονικές, αλλά και διασταυρώθηκε με το γεγονός ότι οι πληρωμές των τιμολογίων ήταν εξίσου εικονικές.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, και επειδή οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι, διότι, όπως προκύπτει και από την Έκθεση Ελέγχου του και την έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της, ο έλεγχος προέβη σε όλες τις απαραίτητες διασταυρώσεις και απέδειξε πλήρως τα πορίσματά του, απορρίπτουμε ως αβάσιμους τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

2. Επί του ισχυρισμού ότι υφίσταται «Παραβίαση αρχής αναλογικότητας. Υπέρμετρα Πρόστιμα».

Η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων και ειδικότερα των προστίμων Φ.Π.Α. το υπέρμετρο ύψος των ποσών και κατ' επέκταση την παραβίαση δι' αυτού του λόγου της αρχής της αναλογικότητας. Ζητά δε, σε περίπτωση μη ακύρωσής τους, τον περιορισμό τους σε εύλογο ποσό. Προβάλλει δε σε επίρρωση του αιτήματός της τον ισχυρισμό ότι καμία απώλεια των εσόδων του Δημοσίου δεν διαπιστώθηκε από τις εκθέσεις ελέγχου και κατά συνέπεια ότι δεν διαπράχθηκαν πράξεις που συνιστούν φοροδιαφυγή.

Όμως, σύμφωνα με το άρθρο 6 ν. 2523/1997: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

Με τις διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου 6 του ως άνω νόμου καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής των προστίμων σε όλες τις περιπτώσεις που λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου, το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου. Ο ν. 2523/97 καθιερώνει ένα αντικειμενικό τρόπο επιβολής προστίμων με σκοπό την εξασφάλιση της δίκαιης εφαρμογής του νόμου σε όμοιες περιπτώσεις και ως εκ τούτου συνάδει με τις απαιτήσεις την αρχή της αναλογικότητας.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προστίμων από την υπηρεσία μας.

Τέλος, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το Δημόσιο δεν υπέστη καμία απώλεια εσόδων, θα πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος και αναληθής, διότι κίνητρο της για τη λήψη των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων υπήρξε η έκπτωση από τα έσοδα των χρήσεων 2006 και 2007 ποσού μεγαλύτερου του πραγματικού κατά το τμήμα των 32.000,00 € καθ' έκαστη χρήση, με σκοπό τη μείωση των κερδών χρήσης και συνακόλουθα του προς απόδοση φόρου εισοδήματος, όπως και η έκπτωση του φόρου εισροών και η αντίστοιχη μείωση του προς απόδοση Φ.Π.Α., σκοπός ο οποίος, όπως απέδειξε πλήρως ο έλεγχος, επετεύχθη.

Επειδή η διάταξη του άρθ. 6 ν. 2523/97 είναι συνταγματική, αφού καθιερώνει αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του προστίμου και δεν υιοθετεί αντίθετα περιπτώσεις διαφοροποιημένου προστίμου για όμοιες περιπτώσεις, με αποτέλεσμα να υπάρχει πλήρης συμφωνία της με τις διατάξεις περί ισότητας και αυτές της αναλογικότητας και πάντα τα αντίθετα υποστηριζόμενα από την προσφεύγουσα τυγχάνουν νόμω αβάσιμα.

3. Επί του ισχυρισμού ότι υφίσταται «Παραβίαση ΕΣΔΑ».

Όπως αναφέρει στις απόψεις της και η φορολογική αρχή που εξέδωσε τις πράξεις, οι επιβληθείσες κυρώσεις σε καμία περίπτωση δεν αντίκεινται στην, όπως τελείως αβάσιμα επικαλείται η προσφεύγουσα, διότι βάσει του άρθ. 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου της: «Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του και κανείς δεν μπορεί να στερηθεί την ιδιοκτησία του παρά μόνο για λόγους κοινής ωφέλειας υπό τους όρους που προβλέπονται από το νόμο και τις γενικές αρχές του διεθνούς δικαίου. Οι ανωτέρω διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα κάθε Κράτους να θέσει σε ισχύ νόμους τους οποίους θα έκρινε αναγκαίους προς εξασφάλιση της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων».

Τέλος, το Δικαστήριο του Στρασβούργου αναγνωρίζει ευρύτατη εξουσία στα κράτη ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τον χρόνο είσπραξής τους (Harris & O' Boyle – Warbrick in Law on the European Convention on Human Rights, σελ. 537, 1995, Butterworths).

Απορριπτέος είναι, εξάλλου, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι πριν τον καταλογισμό του ενδίκου προστίμου απαιτείται δήθεν η διάγνωση από τη Φορολογική Αρχή του υποκειμενικού στοιχείου του δόλου.

Είναι προφανές ότι η ανάγκη προστασίας των συναλλαγών έχει οδηγήσει στην απεξάρτηση στις περισσότερες περιπτώσεις της αποδόσεως φορολογικών παραβάσεων από το υποκειμενικό στοιχείο του δόλου. Η ορθότητα της απόψεως αυτής προκύπτει ανενδοιάστως και από την ίδια τη διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 31 ν. 1591/1986 και του άρθρου 19 ν. 2523/1997, όπου δίδεται ο ορισμός του εικονικού στοιχείου με βάση τη συνδρομή αντικειμενικών προϋποθέσεων και ανεξαρτήτως της συνδρομής υποκειμενικών στοιχείων στο πρόσωπο των συναλλασσομένων με-

ρών. Με τα δεδομένα αυτά καμία αντιστροφή του βάρους αποδείξεως δεν υφίσταται κατά το στάδιο της διαγνώσεως της συνδρομής των τασσομένων από το νόμο αντικειμενικών και μόνο προϋποθέσεων, προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο ως εικονικό.

Επίσης, από τις διατάξεις των άρθρ. 5 και 6 ν. 2523/1997 συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσομένων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου, μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣΤΕ 2266/95).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ελέγχονται ως αβάσιμοι.

4. Επί του ισχυρισμού ότι «Τα ιδιωτικά συμφωνητικά αφορούσαν στα και όχι στην, όπως δέχτηκε ο έλεγχος. Οι φωτογραφικές αποδείξεις δεν προέρχονται από το επίσημο site του»

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος της, του οποίου τα πορίσματα υιοθέτησε ο παρών έλεγχος, είναι λανθασμένα, διότι δήθεν ερμηνεύτηκαν λάθος τα ιδιωτικά συμφωνητικά χορηγίας. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι το πρώτο ιδιωτικό συμφωνητικό, ύψους 95.000,00 € αφορούσε στα και όχι στην και ότι αυθαίρετα συνδέθηκε το σύνολο της χορηγίας με τους της Στην ουσία ισχυρίζεται ότι αυτή διέθεσε για τη διαφήμισή της επιχείρησής της το ποσό των 95.000,00 € μέσω πινακίδων σε δύο, εκ των οποίων το ένα (.....) χρησιμοποιήθηκε για τις εμφανίσεις της και για την των, ενώ στην που με βάση την κοινή πείρα προσελκύει μεγαλύτερο πλήθος, διέθεσε μόνο το ποσό των 5.000,00 € συνολικά σε δύο αγωνιστικές για την εμφάνιση του λογότυπου της στη στολή.

Επίσης, ισχυρίζεται ότι οι φωτογραφίες που επικαλείται ο έλεγχος και σύμφωνα με τις οποίες το λογότυπο της προσφεύγουσας βρέθηκε μόνο στα της και σε πινακίδες στο, δεν προήλθαν από το επίσημο site του και για το λόγο αυτό ο έλεγχος δεν υπήρξε πλήρης.

Οι ισχυρισμοί αυτοί είναι αναπόδεικτοι καθώς, παρά την επίκληση του επίσημου site και την αμφισβήτηση του περιεχομένου των φωτογραφιών που χρησιμοποίησε ο έλεγχος, δεν προσκομίζει καμία νέα απόδειξη των ισχυρισμών της πέραν αυτών που έχουν ήδη εξεταστεί και αναλυθεί εκτενώς στις εκθέσεις ελέγχου. Πλέον των ανωτέρω η απόδειξη περί της εικονικότητας των συναλλαγών δεν βασίστηκαν μόνον στα παραπάνω στοιχεία, αλλά διασταυρώθηκαν από τις φορολογικές αρχές, οι οποίες απέδειξαν ότι τα επίμαχα τιμολόγια **ουδέποτε εξοφλήθηκαν πραγματικά από την προσφεύγουσα.**

Συνεπώς, επειδή τα επικαλούμενα στοιχεία δεν τυγχάνουν «νέα αποδεικτικά στοιχεία» καθώς έχουν εκτενώς εξεταστεί οι συναλλαγές από τις φορολογικές αρχές που διενήργησαν τους ελέγχους, ενώ το εικονικό μέρος των συναλλαγών στοιχειοθετήθηκε πλήρως στις εκθέσεις ελέγχου, ελέγχονται ως αβάσιμοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

5. Επί του ισχυρισμού ότι έγινε «Εσφαλμένος προσδιορισμός του Φ.Π.Α.»

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία νόμου ο έλεγχος προσδιόρισε το ποσό του οφειλόμενου κύριου φόρου στον Φ.Π.Α. στο ποσό των 9.025,00 € ανά χρήση, που αντιστοιχεί στον Φ.Π.Α. της συνολικής καθαρής αξίας των μερικώς εικονικών τιμολογίων και όχι στο δήθεν ορθό ποσό των 6.175,00 € ανά χρήση, που αντιστοιχεί στον Φ.Π.Α. της μερικώς εικονικής αξίας των προσβαλλόμενων τιμολογίων.

Επί των ανωτέρω η φορολογική αρχή έχει την άποψη ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 32 παρ. 1 ν. 2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο.....». Κατά συνέπεια,

στην περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, έστω και μερικώς εικονικού, εφόσον σε κάθε περίπτωση δεν πρόκειται περί νόμιμου παραστατικού, η διενέργεια έκπτωσης Φ.Π.Α. με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος. Κατόπιν αυτών, ισχυρίζεται ότι ορθώς καταλογίστηκε ως οφειλόμενος ο συνολικός ΦΠΑ των ως άνω στοιχείων ποσού 9.025,00 ευρώ ανά χρήση με τις προσβαλλόμενες συμπληρωματικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Όμως το μερικώς εικονικό στοιχείο, **του οποίου το εικονικό μέρος είναι γνωστό**, δεν είναι «παράνομο» στο σύνολό του αλλά μόνον κατά το μέρος της εικονικής αναγραφόμενης σε αυτό αξίας. Τούτο πηγάζει από την ορθή ερμηνεία του άρθρου 32 παρ. 1β του κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο για την έκπτωση του φόρου απαιτείται «νόμιμο τιμολόγιο», σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 19, 5 παρ. 10 περ. β', 6 του ν.2523/97 και 6 παρ. 1 της ΠΟΛ 1317/1997, δυνάμει των οποίων επιβάλλονται πρόστιμα υπολογιζόμενα βάσει του μέρους της εικονικής αξίας του τιμολογίου. Από το σύμπλεγμα των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται η μέριμνα του νομοθέτη να διασώσει τη νομιμότητα του μερικώς εικονικού τιμολογίου κατά το μέρος της πραγματικής αναγραφόμενης σε αυτό αξίας. Σχετικά με αυτό το θέμα αποφαινεται εν παρόδω η με αριθ. 26/2001 Γνωμοδότηση (Γ' Τμήματος) Συνεδρίαση 4-1-2001 Ν.Σ.Κ., την οποία απεδέχθη ο Υπουργός Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1167/2001, η οποία έχει ως θέμα: «Δεν μπορεί να υπάρξει ανάλογη εφαρμογή της μείωσης κατά 50% των προστίμων ΚΒΣ και στα πρόστιμα του ΦΠΑ, που επιβάλλονται στην περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας». Στο σκεπτικό της γνωμοδότησης αναφέρεται ότι «Πράγματι, στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., με το σύστημα της τιμολόγησης, ο μηχανισμός έκπτωσης είναι το θεμελιώδες στοιχείο που εξασφαλίζει την ουδετερότητα του φόρου. **Εκπεστέος δεν είναι οποιοσδήποτε φόρος, αλλά ο φόρος που νόμιμα αναγράφηκε στο τιμολόγιο.**».

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, δέον να γίνει δεκτή η προσφυγή ως προς τον περιορισμό του μη εκπεστέου φόρου προστιθεμένης αξίας, στο ποσό που αναλογεί στην εικονική αξία του στοιχείου και να τροποποιηθούν αναλόγως οι επιβληθείσες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Αποφασίζουμε

A. Για το υπ' αριθ./2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου, με διαφορά κύριου φόρου 7.068,75 €, πλέον ποσοστό 120% πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 8.482,50 €, σύνολο 15.551,25 €.

Ότι δεν αποδεχόμαστε την μεταρρύθμιση ή διαγραφή της πράξης.

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

Διαφορά φόρου	7.068,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.482,50€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.551,25€

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή και την καταβολή του 1/5 του παραπάνω ποσού και με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο αποδοχής. Το υπόλοιπο

ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 74 ν. 2238/94, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/13). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Β. Για την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 18.525,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006.

Ότι δεν αποδεχόμαστε την μεταρρύθμιση ή διαγραφή της πράξης.

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

Πρόστιμο αρθ. 6. Ν.2523/97: **18.525,00 €**

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε το παραπάνω ποσό προστίμου περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) και καταβάλλεται το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου ποσού, κατά την υπογραφή του πρακτικού ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, ενώ το υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 9 ν. 2523/1997, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/2013 και εγκ. ΠΟΛ 1210/2013). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Γ. Για την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 18.525,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

Ότι δεν αποδεχόμαστε την μεταρρύθμιση ή διαγραφή της πράξης.

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

Πρόστιμο αρθ. 6. Ν.2523/97: **18.525,00 €**

Η παρούσα απόφαση μπορεί να γίνει αποδεκτή εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, με πρακτικό αποδοχής στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε το παραπάνω ποσό προστίμου περιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) και καταβάλλεται το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου ποσού, κατά την υπογραφή του πρακτικού ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, ενώ το υπόλοιπο καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα (άρθ. 9 ν. 2523/1997, όπως ισχύει ύστερα από το ν. 4172/2013 και εγκ. ΠΟΛ 1210/2013). Το ποσό 50% που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Δ. Για την υπ' αριθ./2013 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου, χρήσης 2006, με την οποία καταλογίστηκε ως κύριος φόρος ποσό 9.025,00 €, πλέον ποσοστό 120% πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 10.830,00 €, σύνολο 19.855,00€

Να γίνει δεκτή η προσφυγή ως προς τον περιορισμό του μη εκπεστέου φόρου προστιθεμένης αξίας, στο ποσό που αναλογεί στην εικονική αξία του στοιχείου και να τροποποιηθεί η πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. ανάλογα.

Οφειλόμενος φόρος με βάση την πράξη : 9025,00€
Προσαυξήσεις με βάση την πράξη: 10.830,00€
Σύνολο για καταβολή με βάση την πράξη: 19855,00€

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

Διαφορά φόρου	6.175,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.410,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.585,00€

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου τροποποιείται σύμφωνα με τα ανωτέρω. Ο φόρος που οφείλεται βάσει του άρθρου 54 του ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α.) καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν.2859/2000 μετά την αφαίρεση των ενδιάμεσων καταβολών.

Ε. Για την υπ' αριθ./2013 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου, χρήσης 2007, με την οποία καταλογίστηκε ως κύριος φόρος ποσό 9.025,00 €, πλέον ποσοστό 120% πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 10.830,00 €, σύνολο 19.855,00 €.

Να γίνει δεκτή η προσφυγή ως προς τον περιορισμό του μη εκπεστέου φόρου προστιθεμένης αξίας, στο ποσό που αναλογεί στην εικονική αξία του στοιχείου και να τροποποιηθεί η πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. ανάλογα

Οφειλόμενος φόρος με βάση την πράξη : 9025,00€
Προσαυξήσεις με βάση την πράξη: 10.830,00€
Σύνολο για καταβολή με βάση την πράξη: 19855,00€

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

Διαφορά φόρου	6.175,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.410,00€

Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.585,00€

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου τροποποιείται σύμφωνα με τα ανωτέρω. Ο φόρος που οφείλεται βάσει του άρθρου 54 του ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α.) καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση που διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν.2859/2000 μετά την αφαίρεση των ενδιάμεσων καταβολών.

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

Επί άσκησης προσφυγής είναι καταβλητέο εφάπαξ το 50% του κατά περίπτωση προκύπτοντος (καταλογιζόμενου) βάσει της απόφασης αυτής ποσού, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, με αναπροσαρμογή του πρόσθετου φόρου μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ