



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9572566

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 15 Νοεμβρίου 2013

Αριθμός απόφασης: 71

**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 ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, νομίμως εκπροσωπούμενης και β) του του, ΑΦΜ, κατοίκου, , υπό την ιδιότητά του ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», κατά: α) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2005 έως 31/12/2005, β) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006 έως 31/12/2006, γ) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008 έως 31/12/2008 και δ) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου

Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2005 έως 31/12/2005, β) την υπ' αριθμ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006 έως 31/12/2006, γ) την υπ' αριθμ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008 έως 31/12/2008 και δ) την υπ' αριθμ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (αριθ. υποθ./2011, εντολές ελέγχου/2012,/2013) του Γ' τμήματος (Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Παράνομων Εσόδων και Ελέγχου της Περιουσιακής Κατάστασης Φυσικών Προσώπων) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση των υπαλλήλων και

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, νομίμως εκπροσωπούμενης και β) του του, ΑΦΜ, κατοίκου, υπό την ιδιότητά του ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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:

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση επί το έλασσον, των παρακάτω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.:

α) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2005 έως 31/12/2005, ποσού 67.500,00 €. Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) ως προς την αξία Τ.Π.Υ., χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας εκάστου, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

β) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006 έως 31/12/2006, ποσού 47.500,00 €. Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) ως προς την αξία Τ.Π.Υ., χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας εκάστου, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

γ) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008 έως 31/12/2008, ποσού 36.000,00 € και Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης

τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) ως προς την αξία Τ.Π.Υ., χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας εκάστου, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

δ) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009, ποσού 48.000,00 €. Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) ως προς την αξία Τ.Π.Υ., χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας εκάστου, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Με τις ανωτέρω πράξεις επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ποσού 199.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 5 περ.η, 9 παρ. 1, 2 και 3 και 19 παρ.4 του ν. 2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 1, 2, 4 10 περ. β' και του άρθρου 19 παρ. 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις συνοδεύονται από την από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Γ' τμήματος (Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Παράνομων Εσόδων και ελέγχου της περιουσιακής κατάστασης Φυσικών προσώπων) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) (αριθ.υποθ./2011, εντολές ελέγχου/2012,/2013), η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ. 186/1992) ορίζεται στη διάταξη του αρ. 2 παρ. 1 ότι: «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 ελευθέριο 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. ...», στη διάταξη του άρθρου 12 παρ 1 ότι: «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», στη διάταξη του άρθρου 18 παρ 9 ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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» και στη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 4 περ.γ' ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία

διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία».

Επειδή στη διάταξη της παρ. 4 του αρ. 19 του ν. 2523/1997 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...», ενώ στη διάταξη της παρ.10 περ. β' του αρ. 5 του ως άνω νόμου (όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο) ορίζεται ότι: «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών 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 καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. ...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 περίπτωσης 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». Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 9, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 5, του ίδιου ως άνω νόμου το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, όπως γίνεται δεκτό από τη νομολογία, από τις παραπάνω αναφερόμενες διατάξεις και ιδίως από τη διάταξη της παρ. 2 του αρ. 9 του ν. 2523/1997 προκύπτει ότι, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου με αυτήν προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου ως τυπικό στοιχείο του κύρους της και ότι η αιτιολογία της πράξης αυτής μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣτΕ 950/2012, ΣτΕ 3711/2011, ΣτΕ1655/1999, ΣτΕ 5015/1997, ΣτΕ 5339/1995). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, η Έκθεση Ελέγχου αποτελεί κατά νόμο πλήρη απόδειξη για όσα συνέβησαν ενώπιον των ελεγκτικών οργάνων (βλ. και ΣτΕ 116/2013).

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση από τα πραγματικά περιστατικά και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Γ' τμήματος του Σ.Δ.Ο.Ε.-Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. (αριθ.υποθ./2011, εντολές ελέγχου/2012,/2013), αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα η τέλεση των παραβάσεων για τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης τα πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2005 έως 31-12-2005), υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2006 έως 31-12-2006), υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2008 έως 31-12-2008) και υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2009 έως 31-12-2009).

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Γ' τμήματος του Σ.Δ.Ο.Ε.-Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. κάνει αναφορά στις Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξαν

τόσο το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου όσο και το Σ.Δ.Ο.Ε.- Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. για τον «.....», για το λόγο ότι εκτός από τα νέα στοιχεία για τη σύνταξη της από Έκθεσης, λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα των ελέγχων που διενεργήθηκαν στο «.....», προκειμένου να διαμορφωθεί άποψη για τη νομιμότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από το αθλητικό σωματείο. Ο έλεγχος στην από Έκθεση Ελέγχου αναλύει πλήρως και επαρκώς τα στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητη η εικονικότητα των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης με τον «.....», σε συνδυασμό και με τις ελεγκτικές διαπιστώσεις και τα πορίσματα των διενεργηθέντων ελέγχων στον εκδότη των κρινόμενων τιμολογίων, που περιλαμβάνονται στις ανωτέρω αναφερόμενες Εκθέσεις Ελέγχου του Ε.Σ.Ε. και του Σ.Δ.Ο.Ε.- Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. Ειδικότερα επί των ισχυρισμών των προσφευγόντων:

α. Φορολογική αταξία του εκδότη: Οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα των ελέγχων του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και του Σ.Δ.Ο.Ε.- Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. αφορούν τις συναλλαγές του «.....» με τις λήπτριες των στοιχείων επιχειρήσεις, καθώς και διαπιστώσεις για το ύψος των συναλλαγών, τις συνήθειες πρακτικές τιμολόγησης, τον τρόπο εξόφλησης κλπ, στοιχεία τα οποία συνεκτιμήθηκαν και αξιολογήθηκαν και από τα οποία προέκυψε το πόρισμα του ελέγχου. Επομένως, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή των σε βάρος τους προστίμων επί τη βάση της φορολογικής αταξίας του εκδότη «.....», και όχι βάσει των διαπιστώσεων και πορισμάτων του ελέγχου που διενήργησε.

β & γ. Διαφορές κατά την τιμολόγηση των υπηρεσιών - Πραγματικές τιμές διαφημιστικών υπηρεσιών: Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΕΣΕ και το ΣΔΟΕ-ΕΔΕΥΘ στον «.....» διαπιστώθηκε οι αναγραφόμενες τιμές στα ιδιωτικά συμφωνητικά και στα τιμολόγια διαφέρουν κατά πολύ για τον ίδιο τρόπο διαφήμισης, στον ίδιο χώρο και με την ίδια ομάδα. Περαιτέρω, από τα στοιχεία των Εκθέσεων αποδεικνύεται ότι ο εκδότης των τιμολογίων «.....» εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μια συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία τιμολογιακή πολιτική.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα στοιχεία που προέκυψαν από τις ανωτέρω αναφερόμενες Εκθέσεις Ελέγχου, οι αναγραφόμενες τιμές στα τιμολόγια που εξέδωσε ο «.....» για διαφήμιση με πινακίδες στα δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές που ισχύουν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε όπου της ανώτερης κατηγορίας , δηλαδή αγώνες που μεταδίδονται από κανάλια πανελλαδικής εμβέλειας και τους παρακολουθούν πολλές Οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης που φέρεται να πραγματοποιήσαν οι λήπτριες επιχειρήσεις μέσω του «.....» είναι από τριπλάσιες έως και δεκαπλάσιες των ως άνω ενδεικτικών τιμών διαφήμισης. Επίσης, από τη σύγκριση των ετήσιων εσόδων από διαφήμιση του «.....» με αυτά άλλων προέκυψε ότι ο «.....» πραγματοποίησε έσοδα από διαφημίσεις πολλαπλάσια από αυτά οι οποίες διαθέτουν πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας με σημαντικά και τηλεοπτικό κοινό. Για το λόγο αυτό, συνεκτιμώντας και τα υπόλοιπα στοιχεία, ο έλεγχος βασίμως καταλήγει στο συμπέρασμα, σύμφωνα και με τα διδάγματα της κοινής πείρας, ότι «πέραν των κριτηρίων της αγοράς και της κοινής λογικής παρατηρείται το φαινόμενο πληθώρα επιχειρήσεων να καταβάλλουν σύμφωνα με τα τιμολόγια που έχουν λάβει πολλαπλάσια ποσά για να διαφημιστούν στον «.....», αν και βάσει των τηλεοπτικών εσόδων η προβολή τους θα ήταν στο 1/20 περίπου σε σχέση με το αν γινόταν σε

άλλα που τη διέθεταν σε ανταγωνιστικές και πολλές φορές πολύ καλύτερες τιμές». Επομένως, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα, αυθαίρετα και αόριστα θεώρησε μερικώς εικονικά τα τιμολόγια που αφορούσαν την τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων στην έδρα της τουκαι ότι σύγκριση των διαφημιστικών εσόδων του «.....»με τα έσοδα άλλων αθλητικών σωματείων είναι παντελώς απρόσφορη για την απόδειξη της εικονικότητας των τιμολογίων.

δ. Ημερομηνία σύναψης των συμφωνητικών: Κατά τον έλεγχο των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του «.....»και των πελατών του διαπιστώθηκε ότι πολλά εξ αυτών συντάχθηκαν την ίδια ημερομηνία, ενώ δε δινόταν η πρέπουσα προσοχή ούτε στους όρους ούτε στο ποιοι πράγματι υπέγραφαν αντί του εκάστοτε προέδρου του, πράγμα το οποίο οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν επρόκειτο για πραγματική συμφωνία μεταξύ τους, ότι τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά για τη διαφήμιση ήταν πλασματικά και ότι οι αξίες των τιμολογίων που εκδόθηκαν και αναφέρονται σε αυτά δεν ήταν οι πραγματικές. Η κρίση αυτή του ελέγχου αποδεικνύεται πλήρως από τα επικαλούμενα στοιχεία, κατά συνέπεια είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων.

ε. Εξόφληση των συναλλαγών με μετρητά: Αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων, στην Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο τη δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επίσης, η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη του ποσού των 15.000 € αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας, καθώς σύμφωνα με το αρ. 18 παρ. 2 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 € και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Επομένως, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000 € και η πληρωμή τους με μετρητά είναι συνηθισμένη σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, καθώς η πρακτική της πληρωμής μεγάλων ποσών με μετρητά αυθημερόν με την έκδοση του τιμολογίου είναι πέραν της συνηθισμένης συναλλακτικής πρακτικής που ακολουθείται από το σύνολο σχεδόν των επιχειρήσεων της αγοράς. Στην κρινόμενη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση εξοφλούσε ολοσχερώς όλα τα τιμολόγια που ελάμβανε από τον «.....»στον επόμενο μήνα από την έκδοσή τους πριν λήξει η διαφημιστική περίοδος που αναφέρεται στα συνταχθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, ήτοι πέραν λογικής και επιχειρηματικής πρακτικής. Επίσης, όλα τα επίμαχα τιμολόγια είναι αξίας μικρότερης των 15.000 €, πρακτική που κατά τα παραπάνω είναι συνηθισμένη σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων.

Τα στοιχεία αυτά, δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών, δίδουν όμως σαφείς ενδείξεις, οι οποίες συνεκτιμήθηκαν και αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα στοιχεία (ΣΤΕ 2223/1995).

στ. Εμφάνιση αυξημένων δαπανών: Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου, οι επιχειρήσεις με την αποδοχή και λήψη των εικονικών στοιχείων που εμφανίζουν ανύπαρκτες συναλλαγές ή υπαρκτές αλλά υπερτιμολογημένες συναλλαγές, όπως στην κρινόμενη υπόθεση, επιδιώκουν να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες, άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ και κάλυψη άλλων συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (κάλυψη διαφορών ταμείου) και γενικά επιδιώκουν τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της

επιχείρησης. Στην κρινόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του, και συγκεκριμένα, μερικώς εικονικά Τ.Π.Υ., χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας τους, με αξία συναλλαγής μεγαλύτερη της πραγματικής, στις χρήσεις 2005, 2006, 2008 και 2009 σε 17 περιπτώσεις, συνολικής αξίας 199.000 €, πλέον ΦΠΑ 37.710 €. Ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι δε συνέτρεχε λόγος να εμφανίσουν πλασματικά αυξημένες δαπάνες μέσω της λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων, καθώς η λειτουργία της επιχείρησης ήταν ζημιογόνος, κατά συνέπεια δεν θα προέκυπτε ελάφρυνση της φορολογικής τους υποχρέωσης, είναι αβάσιμος, καθώς η αποδοχή και λήψη των εικονικών στοιχείων είχε ως αποτέλεσμα την εμφάνιση στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. της επιχείρησης, στις χρήσεις 2005, 2006, 2008 και 2009 διογκωμένων δαπανών που της επέτρεψε να εκπέσει τον αναγραφόμενο Φ.Π.Α. επί των τιμολογίων, να εμφανίσει ή να διευρύνει ζημίες χρήσης με δυνατότητα μεταφοράς και έκπτωσης από μελλοντικά κέρδη, την μείωση του ταμείου και την κάλυψη άλλων αδήλων συναλλαγών και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία, ούτε έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών από τους προσφεύγοντες.

Επειδή από τα πραγματικά περιστατικά και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου που αναφέρονται στην από Έκθεση Ελέγχου, τα οποία δεχόμαστε στο σύνολό τους ως πλήρη και επαρκή στοιχεία και αποδείξεις για τον καταλογισμό προστίμων και παραβάσεων, προέκυψε ότι διενεργήθηκαν οι διαφημίσεις, αλλά το πραγματικό τίμημα ήταν σαφώς υποδεέστερο από αυτό που αναγράφεται στα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από τον, ενώ λόγω της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε και στην οποία συμμετείχε και η προσφεύγουσα κατά το μέρος που την αφορά (λήψη τιμολογίων, υπογραφή ιδιωτικών συμφωνητικών και καταχώρηση στα βιβλία της των τραπεζικών γραμματίων «εξόφλησης» αυτών) δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί επακριβώς η πραγματική αξία των κρινόμενων τιμολογίων και κατ' επέκταση η εικονική αξία του κάθε τιμολογίου.

Επειδή σύμφωνα με τα παραπάνω από τους διενεργηθέντες ελέγχους του ΣΔΟΕ-ΕΔΕΥΘ στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σε συνδυασμό με τους ελέγχους που διενήργησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου και το ΣΔΟΕ-ΕΔΕΥΘ στον εκδότη των τιμολογίων «.....» αποδεικνύεται πλήρως, αδιαμφισβήτητα και ανενδοίαστα η τέλεση των παραβάσεων από την προσφεύγουσα επιχείρηση για τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2005 έως 31-12-2005), υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2006 έως 31-12-2006), υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2008 έως 31-12-2008) και υπ' αριθ./2013 (διαχειριστικής περιόδου από 1/1/2009 έως 31-12-2009), επομένως οι ως άνω Αποφάσεις κρίνονται ως νομίμως αιτιολογημένες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Γ' τμήματος (Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Παράνομων Εσόδων και Ελέγχου της Περιουσιακής Κατάστασης Φυσικών Προσώπων) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται

βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής
α) της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με
έδρα στη, νομίμως εκπροσωπούμενης και β) του
του, ΑΦΜ, κατοίκου, υπό την
ιδιότητά του ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία
«.....», κατά: α) της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής
Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997,
διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2005 έως 31/12/2005, β) της υπ' αριθμ./2013
Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Αρθ. 5 & 9
του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2006 έως 31/12/2006, γ) της υπ' αριθμ.
...../2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008 έως 31/12/2008 και δ) της
υπ' αριθμ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
....., Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως
31/12/2009.

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

**Για την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής
περιόδου από 01/01/2005 έως 31/12/2005- Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997**

Πρόστιμο συνολικού ποσού 67.500,00 €.

**Για την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής
περιόδου από 01/01/2006 έως 31/12/2006, - Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997**

Πρόστιμο συνολικού ποσού 47.500,00 €.

**Για την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής
περιόδου από 01/01/2008 έως 31/12/2008 - Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997**

Πρόστιμο συνολικού ποσού 36.000,00 €.

**Για την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής
περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009- Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997**

Πρόστιμο συνολικού ποσού 48.000,00 €.

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 μειώνεται στο ένα τρίτο (1/3), εφόσον καταβληθεί το τριάντα τοις εκατό (30%) αυτού, κατά την υπογραφή του οικείου 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 99.500,00 € που έχει ήδη βεβαιωθεί με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συμψηφίζεται.

Αν η παρούσα απόφαση οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, είναι καταβλητέο εφάπαξ ολόκληρο το προκύπτον (καταλογιζόμενο) ποσό βάσει της απόφασης αυτής, μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, λαμβανομένου υπόψη και του ποσού 99.500,00 € που έχει ήδη βεβαιωθεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

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 99.500,00 € 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**

Σημείωση: 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).