



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

Καλλιθέα 13-05-2014

Αριθμός απόφασης: 1157

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «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^ατης ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 29-01-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... (ΠΡΩΗΝ), ΑΦΜ, έδρα κατά της αρ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./30-12-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-12-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 9-5-2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 29-01-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... (ΠΡΩΗΝ), ΑΦΜ, έδρα, 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./30-12-2013 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 11.738,81€ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 & 9 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ και του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10β και 9 του Ν. 2523/1997. Η παράβαση αφορά την λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ/21-9-2001), καθαρής αξίας 4.000.000 δρχ ή 11.738,81 €, πλέον Φ.Π.Α 720.000 δρχ ή 2.112,98 €, ήτοι συνολικής αξίας 4.720.000 δρχ ή 13.851,79 €, με εκδότη τον Γυμναστικό Σύλλογο «..... - Α.Φ.Μ».

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η παραπάνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- α)** Παραβίαση της υπ' αριθμ./23-12-2013 εντολής ελέγχου που αποτελεί ουσιώδη τύπο της προδικασίας καθώς ο έλεγχος έγινε εκ του μακρόθεν.
- β)** Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη διότι έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94. Η ύπαρξη του υπ' αριθμ./12-10-2011 εγγράφου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου δεν δικαιολογεί την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
- γ)** Άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω διενέργειας επανελέγχου χωρίς βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης.
- δ)** Αναιτιολόγητα και αναπόδεια κρήθηκε εικονική η συναλλαγή ενώ είναι πραγματική.- Νομική πλημμέλεια ως προς την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, με τον Ν.3943/2011 άρθρο 8 (Περί βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των ελέγχων) παρ.1, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94), μετά το άρθρο 67, προστίθεται νέο άρθρο 67Α (Έλεγχος από το γραφείο), ως εξής:

«Έλεγχος από το γραφείο:

1. Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα

συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα και διενεργείται στην ελεγκτική υπηρεσία με βάση: α) τα στοιχεία του φακέλου, β) ..., γ) τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, δ) ..., ε) ..., στ) τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

Στην ΠΟΛ 1100/2001 αναφορικά με τη δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων αναφέρονται τα εξής:

«Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το παραπάνω θέμα, εκδόθηκε η αριθμ./2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έγινε δεκτό ότι: α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων ».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει την χρήση 2001 με την ΠΟΛ. 1144/1998 και έχει εξοφλήσει τη συνολική οφειλή που προέκυψε βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, έχει αρθεί η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης αυτής κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 και οι οποίες διατάξεις ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί. Για τον λόγο αυτό, με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν σε μεταγενέστερο στάδιο και σύμφωνα με τις περιπτώσεις α) & β) της ανωτέρω ΠΟΛ., δεν διενεργήθηκε πλήρης επανελέγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά εφαρμόστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 67Α του Ν. 2238/94 όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.3943/2011.

Επειδή οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο Γ.Σ. προς την «.....» (τωρινή επωνυμία), καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων που συντάχθηκε βάσει της με αρ. πρωτ./6-11-2012 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου το οποίο καταλόγισε τις παραβάσεις σε βάρος του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Αιτία του ελέγχου απετέλεσε το με αρ./29-5-2012 (αρ. πρωτ. ΕΣΕ/6-6-2012) Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε Κεντρικής Μακεδονίας, σύμφωνα με το οποίο, από την έρευνα που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε η υπερτιμολόγηση των αξιών που αναγράφονται στα τιμολόγια διαφήμισης (μερικώς εικονικά ως προς την αξία) διότι τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατεβλήθησαν υπολείπονται κατά πολύ των χρηματικών ποσών που αναγράφονται στα παραστατικά.

Όπως προκύπτει από το παραπάνω έγγραφο του ΣΔΟΕ Κ.Μ. στις ανωτέρω συναλλαγές, οι εξοφλήσεις των τιμολογίων φέρεται να έχουν γίνει μέσω τραπεζών, από πρόσωπα που ανήκαν στο λογιστήριο του Γ.Σ. και τα οποία « εξοφλούσαν » τα τιμολόγια διαφήμισης προκειμένου οι λήπτριες επιχειρήσεις, να λάβουν το τραπεζικό παραστατικό (γραμμάτιο είσπραξης) για να το χρησιμοποιήσουν ως αποδεικτικό εξόφλησης του τιμολογίου και να δοθεί αληθοφάνεια στις τραπεζικές συναλλαγές, και στις συναλλαγές εν γένει. Στην ανωτέρω έκθεση αναφέρεται ότι την εικονικότητα παρόμοιων συναλλαγών αποδέχθηκαν 27 επιχειρήσεις, με δήλωση του άρθρου 18, του Ν.4002 /2011 (άρθρου 12 § 6 του Ν. 3888/2010), που γνωστοποιούν ότι έλαβαν εικονικά Τ.Π.Υ. εκδόσεως του Γ.Σ. «.....».

Επειδή, σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999, καθώς στην κοινοποιηθείσα έκθεση ελέγχου (συνημμένη στην απόφαση επιβολής προστίμου) της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων έχουν περιληφθεί εκτενή αποσπάσματα από την έκθεση ελέγχου του Ε.Σ.Ε και το Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε Κεντρικής Μακεδονίας, που αναφέρονται στις σαφώς και επαρκώς αιτιολογημένες διαπιστώσεις των διενεργηθέντων ελέγχων, και στους τρόπους μεθόδευσης που χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να καλυφθεί η διακίνηση μεγάλων χρηματικών ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη καθώς επίσης και η έκπτωση αφενός της δαπάνης από τα φορολογητέα έσοδα και αφετέρου του Φ.Π.Α από τις φορολογητέες εκροές του λήπτη.

Επειδή, από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογ/μού καταθέσεων όψεως, παρότι η ελεγχόμενη (Γ.Σ.) τηρούσε τραπεζικούς λογ/μούς όψεως και μάλιστα εμφανίζονταν σ' αυτούς καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η σκόπιμη αυτή παράλειψη από τον ΓΣ, έχει σαν σκοπό να δυσχεράνει οποιονδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «...ενώ στα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αξίας» και επιβάλλεται πρόστιμο βάσει της παρ. 10Β του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, η οποία ορίζει ότι : «...Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Επειδή σύμφωνα με τις 1055/2002, 1553/2003, 1278/2011 και άλλες συναφείς αποφάσεις του ΣτΕ, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, η φορολογική αρχή στην προκειμένη περίπτωση απέδειξε αδιαμφισβήτητα ότι ο Γ.Σ ο εξέδιδε συστηματικά τιμολόγια με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής και τα οποία θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αξίας.

Ο επιτηδευματίας μπορεί να απαλλαχθεί αν αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 424/2013 και άλλες συναφείς αποφάσεις) στις περιπτώσεις που η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου πλην όμως ο διενεργηθείς έλεγχος δεν διαπίστωσε τέτοια παράβαση.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-12-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./29-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της/30-12-2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο άρθ. 5 Ν. 2523/97 : 11.738,81 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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 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).