



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14-05-2014

Αριθμός απόφασης:

1187

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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^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 (ΦΕΚΒ' 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οδόςκατά της αρ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12-12-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 12-05-2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§ 4 του Ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά σε ζήτηση, λήψη και καταχώρηση, από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, στην χρήση 2008, ενός (1) μερικώς εικονικού ως προς την αξία στοιχείου εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 8.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.520,00 € και συγκεκριμένα του με αρ. Νο/2008 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Οι παραδοχές του ελέγχου, σχετικά με αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, είναι νομικά πλημμελείς και ουσιαστικά εσφαλμένες.,

β) Η καθαρή αξία του επίμαχου τιμολογίου παροχής υπηρεσιών (8.000,00 ευρώ) είναι στις κατώτερες αναγραφόμενες τιμές διαφημιστικής προβολής που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος και κατά συνέπεια δεν στοιχειοθετείται η εικονικότητα ως προς την αξία του ανωτέρω επίμαχου φορολογικού στοιχείου .

γ) Σε ανάλογη περίπτωση λήψης από τον προσφεύγοντα φορολογικού στοιχείου αξίας που αφορά παροχή υπηρεσιών διαφήμισης καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ από το για το έτος 2004, ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε αναγνώρισε την ανωτέρω συναλλαγή ως πραγματική στο σύνολο της. Επομένως, κατά την προσφεύγουσα, καταρρίπτεται το συμπέρασμα περί εικονικότητας ως προς την αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου.

δ), Ο Άρειος Πάγος με την υπ'αρ. 563/1998 απόφαση του δέχθηκε ότι απαιτείται προκειμένου να στοιχειοθετηθεί εικονικότητα των συναλλαγών ο λήπτης, ο αποδεχόμενος εικονικά τιμολόγια να γνωρίζει ότι τα τιμολόγια αυτά είναι εικονικά και ότι με την αποδοχή τους αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Τα ίδια, ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δέχθηκε και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την υπ'αριθμ. 386/1999 γνωμοδότηση του. Εάν η έκδοση του παραστατικού καίτοι ανακριβής δεν έγινε εκ προθέσεως, πρόκειται περί απλής ανακρίβειας για την

υπόσταση της οποίας δεν απαιτείται ούτε δόλος ή επέλευση ζημίας στο Δημόσιο (ΣΤΕ 1562/79,2074/92 κ.α.)

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «....Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας....».

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι σχετικές κρίσεις του ελέγχου είναι εσφαλμένες και δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα ως προς την αξία του κρινόμενου παραστατικού στοιχείου αντιπαραθέτουμε ότι στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξέδωσε την υπό κρίση Απόφαση Επιβολής Προστίμου με βάση την από 12-12-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) των ελεγκτών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε.,, οι οποίοι διενήργησαν τον έλεγχο στον προσφεύγοντα, αφού προηγουμένως είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος στην εκδότρια επιχείρησηΒασιζόμενοι δε στις διασταυρώσεις και στις πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε στον ανωτέρω Γ.Σ., διαπίστωσαν ότι η παροχή υπηρεσίας διαφήμισης που αναφέρεται στο κρινόμενο Τ.Π.Υ. που έλαβε ο προσφεύγων από πραγματοποιήθηκε, αλλά το πραγματικό τίμημα και η αξία της συναλλαγής ήταν σαφώς μικρότερη από την αναγραφόμενη στο ανωτέρω κρινόμενο Τ.Π.Υ., για τους λόγους που αναφέρονται στην ως άνω συνταχθείσα έκθεση (ιδιαίτερα στις σελίδες 21 έως 24). Λόγω της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί επακριβώς η πραγματική αξία της συναλλαγής και κατ' επέκταση η μερικώς εικονική αξία του κρινόμενου Τ.Π.Υ. .

Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού του επίμαχου στοιχείου ως μερικώς εικονικού ως προς την αξία με μη προσδιορισθείσα την μερικώς εικονικότητα αυτού.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η καθαρή αξία του επίμαχου τιμολογίου (8.000,00 ευρώ) είναι στις κατώτερες αναγραφόμενες τιμές διαφημιστικής προβολής που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος και κατά συνέπεια δεν στοιχειοθετείται η εικονικότητα του ανωτέρω επίμαχου φορολογικού στοιχείου αυτός είναι αβάσιμος διότι, στην σελίδα 12 της από 12-

12-2013 έκθεσης ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε. αναφέρεται ότι «από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος Γ.Σ. εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διαφορές επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μία συγκεκριμένη, λογική και συναφή σε αξία, τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα χρειαζόταν η λήπτρια επιχείρηση, προκειμένου αυτή να εκπέσει από τα έσοδα της και κατά συνέπεια τα φορολογητέα κέρδη, το ιδιαίτερα αυξημένο ποσό της δαπάνης (ως διαφήμιση), αλλά και τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών, από τις φορολογητέες εκροές.....».

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι σε ανάλογη περίπτωση λήψης από τον προσφεύγοντα φορολογικού στοιχείου αξίας που αφορούσε παροχή υπηρεσιών διαφήμισης καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ από για το έτος 2004, ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε αναγνώρισε την ανωτέρω συναλλαγή ως πραγματική στο σύνολο της, αυτός είναι αβάσιμος διότι, η ανωτέρω περίπτωση αφορά ένα διαφορετικό έλεγχο σε διαφορετικό σωματείο, του οποίου οι ελεγκτικές διαπιστώσεις και πορίσματα δεν μπορούν να εκληφθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

Ωστόσο στην σελίδα 24 της από έκθεσης ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει ότι έχουν καταλογιστεί στον προσφεύγοντα ως λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων με εκδότη το αθλητικό σωματείοπρόστιμα Κ.Β.Σ από διαφορετικούς φορολογικούς ελέγχους στις χρήσεις 2005 έως 2009. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι «Από το αρχείο της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί προηγούμενος φορολογικός έλεγχος στον ελεγχόμενο για διερεύνηση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από το αθλητικό σωματείο στις χρήσεις 2005 έως 2009. Από τον συγκεκριμένο έλεγχο τα ανωτέρω Τ.Π.Υ. , για τις χρήσεις 2005 έως 2009, έχουν κριθεί εικονικά και έχουν επιβληθεί τα αντίστοιχα πρόστιμα.....».

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι για την στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των συναλλαγών ο λήπτης, αποδεχόμενος τα εικονικά τιμολόγια πρέπει να γνωρίζει ότι είναι εικονικά και με την αποδοχή τους να αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων με την λήψη και καταχώρηση του επίμαχου στοιχείου στα τηρούμενα βιβλία του είχε ως αποτέλεσμα να εμφανίζει μειωμένα φορολογητέα κέρδη και να καταβάλει μειωμένο φόρο εισοδήματος καθώς επίσης, αφού πρόκειται για δαπάνη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α., να καταβάλει αντίστοιχα μειωμένο Φ.Π.Α.. Στην σελίδατης απόέκθεσης ελέγχου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε. καταγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους ο προσφεύγων και γενικότερα οι λήπτες λάμβαναν εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία από τον εκδότη» .

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν είχε δόλο κατά την πραγματοποίηση της κρινόμενης συναλλαγής αυτός είναι αβάσιμος διότι σε κάθε περίπτωση η κρίση για την καλοπιστία του λήπτη προϋποθέτει η εικονικότητα να ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη, ενώ στη προκειμένη περίπτωση η εικονικότητα αφορά στην αξία της συναλλαγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 των ελεγκτών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ.

.....

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β' Ν.2523/1997 : 8.000,00 €

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).