



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 28/01/2015

Αριθμός απόφασης:289

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 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. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 11/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ... Θεσσαλονίκης, οδός ... κατά της υπ' αριθ. ... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης για τη διαχειριστική περίοδο 2003 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 28/01/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 16.200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2 & 9 & 19§1 του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ, σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 1, 2, 3 & 4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση από μέρος του προσφεύγοντος τριών (3) μερικώς εικονικών ως προς το ύψος της συναλλαγής τιμολογίων παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, εκδόσεως του «...».

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε επανέλεγχος στον προσφεύγοντα, ο οποίος είχε περαιώσει τα οικ. έτη 2004-2007 βάσει του Ν. 3697/2008, επειδή περιήλθαν στην υπηρεσία νέα στοιχεία σύμφωνα με την από .../2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΥΝΕΡΓΕΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ για τον «...» . Από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε. διενεργήθηκε έλεγχος στον «...» και στη συνέχεια απεστάλη η από .../2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για τον προσφεύγοντα για τις φορολογικές χρήσεις 2003-2009.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης σε αυτόν των συνημμένων στην έκθεση εγγράφων και λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου.
- Η έκθεση ελέγχου στερείται ουσιαστικής, βάσιμης και αποδεδειγμένης αιτιολογίας.
- Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας καθώς και του δόλου του λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου το φέρει η φορολογική αρχή.
- Ο έλεγχος έγινε από το γραφείο και τελικά δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών.
- Οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο ακέραιο καθώς αφορούν διαφήμιση του προσφεύγοντος στο γήπεδο του προκειμένου να αυξήσει τον κύκλο εργασιών του.
- Υπάρχει παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη.
- Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη καθώς εξόφλησε πλήρως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία μέσω τραπεζικού ιδρύματος οπότε δεν πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο σε αυτόν(ΠΟΛ 1249/21.11.2013).
- Η όποια πιθανότητα τυχόν έκδοσης εικονικών τιμολογίων εκ μέρους του «...» δεν πρέπει να συμπαρασύρει συλλήβδην την επίμαχη συναλλαγή του προσφεύγοντος.
- Αν ο έλεγχος είχε αποδείξει την εικονικότητα της επίμαχης συναλλαγής (διαφήμισης) , θα είχε συγκεκριμενοποιήσει επακριβώς και το ύψος της εικονικότητας.
- Δεν υφίσταται κανένα επιβαρυντικό στοιχείο εις βάρος του προσφεύγοντος.
- Η φορολογική διοίκηση θα έπρεπε να είχε λάβει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 «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. ... 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 Ν.3259/2004 παρ.5:« Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ...»

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 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.

Επειδή δεν προκύπτει από διάταξη Νόμου υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιεί τα συνημμένα στην έκθεση ελέγχου έγγραφα, περαιτέρω δε, διότι η έκθεση ελέγχου είναι αναλυτική, μνημονεύει με πληρότητα το περιεχόμενο των εγγράφων και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 και 1 του ΚΔΔ.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων ως προς το ύψος της συναλλαγής, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από τη φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από .../2014 έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ. 48 & 49 του Ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης αλλά και στις αντίστοιχες εκθέσεις του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε., με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά, στοιχειοθετώντας την αποδιδόμενη παράβαση λήψης των μερικώς εικονικών ως προς το ύψος της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων. Η έκθεση περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1249/21.11.2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. που επικαλείται ο προσφεύγων αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' (ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι 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.....Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν ... τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχήτα

παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη καθώς εξόφλησε πλήρως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία μέσω τραπεζικού ιδρύματος οπότε δεν πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο σε αυτόν, επικαλούμενος τη ΠΟΛ 1249/21-11-2013 δεν ευσταθεί. Η ΠΟΛ αυτή αφορά εικονικότητα η οποία ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη ενώ εν προκειμένω έχουμε περίπτωση εικονικότητας ως προς την αξία, επομένως εσφαλμένως ο προσφεύγων την επικαλείται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 Ν.4174/2013 παρ.2, περίπτωση γ :« Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο 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: α) 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.»

Επειδή ο προσφεύγων υπήχθη στις ευνοϊκές διατάξεις του Ν.4174/2013 για την εν λόγω συναλλαγή, αποδεχόμενος την μερική εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, υπογράφοντας το υπ'αρ.../... πρακτικό αποδοχής διαφοράς προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2003 και καταβάλλοντας το 25% της αξίας του μερικώς εικονικού τιμολογίου με απροσδιόριστη αξία εικονικότητας. Ο ισχυρισμός δε ότι η όποια πιθανότητα τυχόν έκδοσης εικονικών τιμολογίων εκ μέρους του «...» δεν πρέπει να συμπαρασύρει συλλήβδην την επίμαχη συναλλαγή, απορρίπτεται ως ανυπόστατος.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, αλλά και των αντίστοιχων εκθέσεων του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε., ο προσφεύγων έλαβε τα επίδικα μερικώς εικονικά τιμολόγια, των οποίων ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας δεν είναι δυνατός, προκειμένου να αποφύγει την καταβολή άμεσων και έμμεσων φόρων. Ειδικότερα, με την αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του των μερικώς εικονικών τιμολογίων, ο προσφεύγων εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α., εμφάνισε διογκωμένες δαπάνες άρα και λιγότερα κέρδη με αποτέλεσμα να έχει περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, ενώ από την άλλη μεριά το αθλητικό σωματείο, ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δε φορολογήθηκε και δεν απέδωσε φόρο για τα επιπλέον έσοδα που προήλθαν από την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, και επομένως είχε τη δυνατότητα να εκδώσει τιμολόγια με αξία μεγαλύτερη της συμφωνηθείσας και να προσελκύσει περισσότερες λήπτριες επιχειρήσεις ως χορηγούς αποκομίζοντας ίδιον όφελος.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, ο έλεγχος απέδειξε με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο τη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών. Μάλιστα στην έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι που οδήγησαν στο πόρισμα ότι στα τιμολόγια αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής χωρίς όμως να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς το ποσό της εικονικότητας. Αναφέρεται λόγου χάρη ότι για τέτοιου είδους υπηρεσίες δεν υπάρχει συγκεκριμένος τιμοκατάλογος. Η διαφήμιση αποτελεί μια υπηρεσία για την οποία δεν υπάρχει καθορισμένο εύρος αποδεκτών τιμών και ούτε είναι εφικτή η συνεκτίμηση του κόστους κατασκευής των διαφημιστικών μέσων προβολής. Πλην όμως ο έλεγχος, εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και ιδιαίτερα ότι ο εκδότης τιμολογούσε τους πελάτες του με τον ίδιο τρόπο διαφήμισης, στον ίδιο χώρο και με ίδια ομάδα με τιμές οι οποίες διέφεραν κατά πολύ από πελάτη σε πελάτη, όπως επίσης και το γεγονός ότι οι τιμές αυτές ήταν πολλαπλάσιες σε σχέση με τις ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε γήπεδα όπου αγωνίζονται επαγγελματικές ομάδες και σε αγώνες που μεταδίδονται από κανάλια πανελλαδικής εμβέλειας. Συνεπώς πρόκειται για περίπτωση όπου δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας και ως εκ τούτου επιβάλλεται και μειωμένο πρόστιμο βάσει του άρθρου 55 Ν.4174/2013, παράγραφος 2, περίπτωση γ, υποπερίπτωση αα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2014 έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ. 48 & 49 του Ν. 2859/2000) και στην από .../2014 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ 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 στο σύνολό της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ..., ΑΦΜ ... και την επικύρωση της υπ' αριθ. ... πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : 16.200,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

α.α.

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).