



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

02-02-2015

Αριθμός απόφασης:

381

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 6.270,00 €.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 2.090,00 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 2.090,00*3.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) η οριστική πράξη φπα είναι ακυρωτέα, επειδή στηρίζεται σε έκθεση ΚΒΣ του, η οποία στηρίζεται σε υποθετικά δεδομένα, περιστατικά και εικασίες για την προσφεύγουσα εταιρεία. Η δε σχετική έκθεση ελέγχου, πρέπει να περιέχει τα πραγματικά περιστατικά, αιτιολογία πειστική, εμπεριστατωμένη, επαρκή. Η κρίση δε περί της εικονικότητας της συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων των στοιχείων και όχι σε μεμονωμένα αποδεικτικά στοιχεία.
- 2) για τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος επελέγησαν δύο μέθοδοι, ο εξωλογιστικός και ο λογιστικός δια προσθήκης στα δηλούμενα ΚΚ το ποσό των μερικώς εικονικών τιμολογίων, μη αναγνωρίζοντας την μερική εικονικότητα αυτών, ούτε ως προς το φπα και το πρόστιμο του φπα.
- 3) η κοινοποιηθείσα κλήση προς ακρόαση είναι αντίθετη προς τον Ν.2690/1999, με συνέπεια να είναι πλημμελής και ακυρωτέα η απόφαση επιβολής προστίμου.
- 4) η εταιρεία ήταν σε καλή πίστη κατά το χρόνο έκδοσης των επίδικων τιμολογίων και γι' αυτό το λόγο πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη.
- 5) σε κάθε περίπτωση να εφαρμοστούν οι διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της § 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92.
- 6) να γίνει χρήση των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν. 4174/2013, ως προς τη μείωση του προστίμου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2007 έως και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, αιτία ελέγχου για τη προσφεύγουσα, ήταν το υπ' αριθμ. έγγραφο του, με βάση το οποίο συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000, της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, η οποία εκδόθηκε στις αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 ' ' Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της

παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του Ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην [παραγραφο 4 του άρθρου 9](#) του ν. [3888/2010](#), συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των [παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11](#) του ν. [3888/2010](#), καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης [ΠΟΛ.1138/11.10.2010](#). Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις [παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2](#) του ν. [3888/2010](#).

Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω [παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2](#) του ν. [3888/2010](#) ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην [παραγραφο 4 του άρθρου 9](#) του ν. [3888/2010](#), εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του

αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των [παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του ν. 3888/2010](#), τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην [παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010](#), έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδομένων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, τα στοιχεία που αναφέρονται στο υπ' αριθμ. έγγραφο του, έπρεπε να ληφθούν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά τη περαίωση της χρήσης αυτής, διότι όπως προαναφέραμε η χρήση 2008 ήταν περαιωμένη σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των νέων αυτών στοιχείων, εξέδωσε εκτός από το υπ' αριθμ. συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών, και την υπ' αριθμ. ΑΕΠ του ΚΒΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε το προαναφερόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010, και την Απόφαση Επιβολής Προστίμου, η αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων ορθώς υπήγαγε τη προσφεύγουσα σε τακτικό φορολογικό έλεγχο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, τυγχάνει αβάσιμος και μη αποδεκτός.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση Απόφασης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Τέλος η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου ΦΠΑ τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

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 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 έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ. 48 & 49 του Ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ., αλλά και στην αντίστοιχη έκθεση της, 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, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αλλά και της αντίστοιχης έκθεσης της, η προσφεύγουσα 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 έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α.(αρ. 48 & 49 του Ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθεί, ως αβάσιμος και μη αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου φπα της Δ.Ο.Υ., η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των επίμαχων εικονικών τιμολογίων στην κρινόμενη φορολογική περίοδο αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι το αντίστοιχο δελτίο πληροφοριών περιήλθε σε γνώση της μετά την περαίωση με το ν. 3888/2010 από την προσφεύγουσα του επίδικου οικονομικού έτους.

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ 1 Ν 2859/2000 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)....»,

Επειδή, για τα επίδικα φορολογικά στοιχεία, η προσφεύγουσα εξέπεσε το φπα, και τα οποία αποδείχθηκαν ότι, είναι μερικώς εικονικά χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία αυτών, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τη προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα, καταλόγισε τον αναλογούντα φπα των επίδικων φορολογικών στοιχείων, με προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του ελέγχου ως τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση προστίμου και πράξη προσδιορισμού φπα, κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

Επειδή, συντάχθηκε και επιδόθηκε στις η υπ' αριθ. κλήση σε ακρόαση, όπως ορίζεται από το άρθρο 6 Ν.2690/1999 και το άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος, και επιδόθηκε νόμιμα στο διαχειριστή της προσφεύγουσας κ. με ΑΔΤ, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, της παρασχέθηκε η δυνατότητα να αντιπαρέλθει το πόρισμα του ελέγχου αναφορικά με την μερικώς εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία, καταθέτοντας με την με αριθμ. πρωτ. συγκεκριμένα στοιχεία. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κλήση προς ακρόαση είναι αντίθετη προς το ν. 2690/1999, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναιτιολόγητος.

Επειδή η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε και δεν

προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να ενισχύει τον ανωτέρω ισχυρισμό της, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να απαλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ΣτΕ 533/2013.

Επειδή δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του ν. 4174/2013, καθόσον οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 και 5 του νόμου αυτού ορίζουν ότι:

4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (25-07-2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π..

β....

5. Στις παραπάνω περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη.

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που μας απέστειλε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα σχετικό αίτημα και η υπηρεσία μας δεν νομιμοποιείται να προβεί στην εφαρμογή των ευμενέστερων αυτών διατάξεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση 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 της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2008.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 6.270,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).