



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

Θεσσαλονίκη 18/07/2016
Αριθμός απόφασης 855

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014). Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με αριθμό πρωτοκόλλου..... **ενδικοφανή προσφυγή** του της εταιρίαςΘεσσαλονίκη, κατά της με αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4.Την με αριθμ.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003 της οποίας ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 ποσό κυρίου φόρου 7.200,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 8.640,00€, ήτοι συνολικού ποσού 15.840,00€ .

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της από έκθεσης Κ.Β.Σ. Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου..... σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. εξέδωσε στη χρήση 2003 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον ήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση στην οποία εξέδωσε για την χρήση 2003 το **ΤΠΥ Νο/2003** καθαρής αξίας 40.000,00 €, πλέον ΦΠΑ αξίας 7.200,00 € το οποίο κρίθηκε **ως μερικώς εικονικό** φορολογικό στοιχείο **χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.**

Ο διαχειριστής της επιχείρησης ύστερα από την με αρ.πρωτ..... πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, υπέβαλε υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν1599/86 με αριθμ. πρωτ.με την οποία δήλωσε ότι έχει καταστρέψει τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2003 και 2004 μετά από τακτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρησή του σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005 για τις χρήσεις 2003-2005.

Επιπρόσθετα σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε σύμφωνα με την από έκθεση Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. από τον..... για τη χρήση 2004 τα α) **ΤΠΥ .../2004** καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.800,00€, β)...../2004 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.800,00€, γ)/2004 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.800,00€ και δ)/2004 καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.800,00€ και υπέβαλε σύμφωνα με την παρ.8 του ΑΡΘΡΟ 12 Ν.3888/2010 το ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ καταβάλλοντας το ποσό του αναλογούντος φόρου όπως προέκυψε από το ανωτέρω σημείωμα.

Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία επαρκή για την κρινόμενη χρήση 2003 διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις περί ανακρίβειας των βιβλίων που τίθενται με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι το ύψος του ληφθέντος μερικώς εικονικού τιμολογίου

(χωρίς να προσδιορίζεται η μερικώς εικονική αξία), ως προς τα ακαθάριστα έσοδα δεν είναι μεγάλο σε έκταση, ώστε να επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ δέχθηκε τις φορολογητέες εκροές του αρχικού ελέγχου, και αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον αρχικό έλεγχο, την καθαρή αξία του ανωτέρω εικονικού στοιχείου (40.000,00€) και από τον φόρο εισροών τον αναλογούντα σε αυτό φόρο εισροών (7.200,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν.2859/00.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξεως **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Η διαφήμιση της εταιρίας έλαβε χώρα μέσω των αγώνων της ομάδας βόλεϊ τουκαι το σχετικό Τ.Π.Υ/2003 είναι πραγματικό και όχι εικονικό.
- 2) Το οφειλόμενο ποσό του υπό κρίση τιμολογίου καταβλήθηκε εφάπαξ με έμβασμα σε λογαριασμό του στην..... Τράπεζα.
- 3) Για την υπό κρίση συναλλαγή (διαφήμιση) καταβλήθηκαν τα σχετικά τέλη διαφήμισης και ανάρτησης πινακίδων.

Ως προς τους παραπάνω προσβαλλόμενους λόγους της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών

ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣτΕ "όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.3.Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου ».

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης (παράγρ.1). «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο(παράγραφος 2).»

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι **δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου** της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή, στην από..... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.....η οποία συντάχθηκε κατόπιν της από έκθεσης Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου αναφέρεται αυτολεξεί « **ο έλεγχος αποδεχόμενος πλήρως το πόρισμα** της από έκθεσης Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου (αρ. υπόθεσης), σύμφωνα με την οποία τα εκδοθέντα από τον προς την η ελεγχόμενη επιχείρηση **φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία, καταλογίζει σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, στη χρήση 2003 παράβαση για λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ενός (1) ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του/2003** καθαρής αξίας 40.000,00 €, πλέον ΦΠΑ αξίας 7.200,00 χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2&9, & 30§4γ' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του αρθρ.7 παρ. 3 περ. γ' του ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις παραγράφους 5

και 6 του ιδίου άρθρου και του άρθρου 66 παρ.5 ν.4337/2015. Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε το με αριθμό σημείωμα του άρθρου 28 Ν 4174 /2013 και εκδόθηκε η με αριθμό προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ..... η οποία συντάχθηκε για την προσφεύγουσα επιχείρηση έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης παραβάσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε το υπό κρίση τιμολόγιο στην συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ.186/92.

Επειδή, στις από..... εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. αναφέρονται οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου όπως αναλυτικά καταγράφονται παρακάτω:

«Το ΣΔΟΕ..... μας απέστειλε το υπ αρ πληροφοριακό έγγραφο (επισυνάπτεται στο τέλος της παρούσης), σύμφωνα με το οποίο από την έρευνα του, 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 στις ανωτέρω συναλλαγές, οι εξοφλήσεις των τιμολογίων φέρεται να έχουν γίνει μέσω τραπεζών, από πρόσωπα που ανήκαν στο λογιστήριο του 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. Προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια σε αυτές τις τραπεζικές συναλλαγές, εφαρμόστηκαν διάφορες μέθοδοι, οι οποίες και ομαδοποιούνται ως εξής :

1. Έκδοση από την λήπτρια επιχείρηση είτε μιας τραπεζικής επιταγής με την συνολική αξία του τιμολογίου, είτε δύο τραπεζικών επιταγών εκ των οποίων η μία με την καθαρή αξία του τιμολογίου και η δεύτερη με την αξία του Φ.Π.Α., οι οποίες κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό του Στη συνέχεια μέρος του συνολικού ποσού που αντιστοιχούσε στην καθαρή αξία του τιμολογίου, μεταφέρθηκε από τον τραπεζικό λογαριασμό του..... σε προσωπικό λογαριασμό του Διευθύνοντος Συμβούλου της λήπτριας επιχείρησης.
2. Έκδοση από την λήπτρια επιχείρηση μιας τραπεζικής επιταγής με την συνολική αξία του τιμολογίου η οποία κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό του Στην συνέχεια μέρος του συνολικού ποσού που αντιστοιχούσε στην καθαρή αξία του τιμολογίου, μεταφέρθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό τρίτου προσώπου – επαγγελματικού συνεργάτη του Διευθύνοντος Συμβούλου της λήπτριας επιχείρησης. Ακολουθώντας τα χρήματα από το λογαριασμό του τρίτου προσώπου, επιστράφηκαν σταδιακά στον Διευθύνοντα Σύμβουλο της λήπτριας επιχείρησης.
3. Μεταφορά μετρητών από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό τρίτου προσώπου, μέλους του σε τραπεζικό λογαριασμό του συλλόγου για την ολική εξόφληση τιμολογίων δύο επιχειρήσεων. Στην συνέχεια, την επόμενη μέρα, ανάληψη του συνολικού ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό του και μεταφορά-επιστροφή στον τραπεζικό λογαριασμό του τρίτου προσώπου.
4. Εγγραφή κατάθεσης στο λογαριασμό του (συμψηφιστική εγγραφή) για την εξόφληση πέντε τιμολογίων πελατών χωρίς αντίστοιχη κατάθεση μετρητών.

5. Ανάλυση μετρητών από ένα τραπεζικό λογαριασμό του της.....Τράπεζας και άμεση μεταφορά σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του στην ίδια τράπεζα για την ολική εξόφληση τιμολογίου ενός πελάτη.
6. Ανάλυση μετρητών από τραπεζικό λογαριασμό του μιας τράπεζας και κατάθεσή τους σε τραπεζικό λογαριασμό του άλλης Τράπεζας για την εξόφληση πέντε (5) τιμολογίου πελατών. Την επόμενη μέρα ανάληψη των μετρητών που κατατέθηκαν στην δεύτερη τράπεζα..... και κατάθεσή τους στον τραπεζικό λογαριασμό του της πρώτης Τράπεζας για την εξόφληση τριών (3) τιμολογίων πελατών.”

Επιπλέον, αναφέρουμε:

- από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε ο και των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του προκύπτει ότι ο σύλλογος εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να τηρεί μια συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική. Αντίθετα τιμολογούσε με οποιαδήποτε αξία, ενδεχόμενα με βάση τις ανάγκες της συναλλασσόμενης επιχείρησης.
- από τον έλεγχο του τρόπου αποπληρωμής των συναλλαγών διαπιστώνεται ότι η εξόφληση τους γίνονταν με μετρητά, πρακτική που ακολουθείται στις συναλλαγές με πλαστά και εικονικά προκειμένου να στερεί τον έλεγχο τη δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- ο εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις, μεγαλύτερα, από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές ομάδες και ομάδες καλαθοσφαίρισης οι οποίες διαθέτουν γήπεδα μεγαλύτερης χωρητικότητας, έχουν τηλεοπτική κάλυψη τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό και είναι από τα πλέον δημοφιλή αθλήματα.
- ο πραγματοποίησε εικονικές αγορές στη χρήση 2003 ποσού 2.647.059,00 €, προκειμένου ο σύλλογος να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (Για τις παραπάνω παραβάσεις έχει γίνει ήδη καταλογισμός από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.).

Με τον τρόπο αυτό (τη λήψη εικονικών στοιχείων) μπορούσε να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που προκύπτει από την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Ως προς το φόρο εισοδήματος που προέρχεται από την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, τα σωματεία ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος και επομένως δεν είναι υπόχρεα σε απόδοση του εν λόγω φόρου.

- από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογ/σμού καταθέσεων όψεως, παρότι η ελεγχόμενη τηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως και μάλιστα εμφανίζονται σε αυτούς οι καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η παράλειψη αυτή θεωρείται σκόπιμη και έχει σαν σκοπό να δυσχεράνει οποιοδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία. Επιπρόσθετα από τον έλεγχο του ημερολογίου διαφόρων πράξεων διαπιστώθηκε ότι ο σύλλογος προέβαινε σε διαγραφή χρεωστικών υπολοίπων πελατών χρησιμοποιώντας λογιστικά σημειώματα ως παραστατικά γεγονόσ που καταδεικνύει την εικονικότητα των υπερτιμολογημένων παραστατικών.

Από το σύνολο των συναλλαγών του ορισμένες όπως και αυτές της ελεγχόμενης επιχείρησης κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικές δίχως να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας κυρίως λόγω του ότι:

- α) η τιμολόγηση από την πλευρά του συλλόγου για τις παρεχόμενες υπηρεσίες γίνονταν με αυθαίρετο τρόπο και προφανώς κατόπιν συνεννοήσεως με την κάθε φορά συναλλασσόμενη επιχείρηση.
- β) πρόκειται για παροχή υπηρεσιών για το είδος της οποίας δεν υπάρχει τιμοκατάλογος αλλά και ούτε απογραφείσα αξία στα βιβλία της επιχείρησης . Σε άλλη περίπτωση (εμπόρευμα) υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων.
- γ) δεν προκύπτει από τις μαρτυρικές καταθέσεις τόσο των ταμιών των τραπεζών όσο και του (

εμφανιζόμενος ως λογιστής)

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου με τις οποίες τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά αναφέρονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., αντίγραφο της οποίας υπάρχει στην υπηρεσία μας».

Επειδή, περαιτέρω οι επιχειρήσεις με την αποδοχή - λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών ,για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

Επειδή εν προκειμένω οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα επιχείρηση καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στις από συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ και προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ..... από τις οποίες τεκμαίρεται η αξιοποίηση του εικονικού τιμολογίου προς όφελος του λήπτη. Οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις με τις οποίες στοιχειοθετείται η εικονικότητα του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση πράξης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000: 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου. 2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου. 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ..... επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας.....

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2003-31/12/2003

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		651.801,87	651.801,87	
Αξία φορολογητέων εισροών		347.093,94	307.093,94	40.000,00
Φόρος εκροών		115.972,63	115.972,63	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		62.062,72	54.862,72	7.200,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		209,70		209,70
Χρεωστικό υπόλοιπο			7.200,00	7.200,00
Πρόσθετος φόρος			8.640,00	8.640,00
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			15.840,00	15.840,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).