



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/4/2017

Αριθμός απόφασης: 1034

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα τη Βιομηχανική Περιοχή (.....), Τ.Κ., που εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αρ./...../.....-2016 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, της με αρ./...../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, της με αρ./...../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 και της με αρ./...../.....-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.
6. Την από/2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό .../..../.....-**2016** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο αξίας 400,00 €, λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού, ως προς την αξία, φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 2.000,00€, πλέον ΦΠΑ 380,00 €, εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11,14 και 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 γ' του Ν. 4337/2015.
2. Με την με αριθμό .../...../.....-**2016** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 1.408,00 €.
3. Με την με αριθμό .../...../.....-**2016** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 -31/12/2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικής αξίας 836,00 €.
4. Με την με αριθμό/...../.....-**2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που διενήργησε την έκπτωση φόρου, ως λήπτης και εκδότης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι ποσό 380,00 X 3 = **1.140,00 €**.

Κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ./.....-2012 έγγραφο και την από/2012 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία για τη χρήση 2005, καθώς όπως προέκυψε από τον έλεγχο του Ε.Σ.Ε.. η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 2.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 380,00 € στη χρήση 2005, το οποίο εξέδωσε ο Γυμναστικός Σύλλογος «.....», ΑΦΜ ... και το οποίο χαρακτηρίστηκε μερικώς εικονικό, απροσδιορίστου εικονικής αξίας. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Ε.Σ.Ε., καταλόγισε πρόστιμο για τη λήψη του εν λόγω εικονικού φορολογικού στοιχείου, επαναπροσδιόρισε τα φορολογικά κέρδη της κρινόμενης χρήσης με την προσθήκη της

αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως λογιστική διαφορά και αναπροσάρμοσε τις εισροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ως προς τις φορολογητέες δαπάνες της επιχείρησης καταλογίζοντας το ΦΠΑ που αναλογεί στο στοιχείο αυτό.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πρόκειται για πραγματική συναλλαγή και το επίδικο τιμολόγιο εξοφλήθηκε συμψηφιστικά με ισόποση απαίτηση της εταιρίας για την κατασκευή και εσωτερική διαρρύθμιση περιπτέρου – μπουτίκ πώλησης αθλητικών ειδών της ομάδας βόλεϊ του Γ.Σ. «.....».
- Επικαλείται νέα στοιχεία τα οποία προσκομίζει, όπως : α) το Τ.Π.Υ./2005 που εξέδωσε η εταιρία προς το Γ.Σ. «.....», β) φωτογραφικό υλικό του περιπτέρου – κατασκευής μπουτίκ που κατασκεύασε η εταιρία για τον σύλλογο, γ) το επίδικο Τ.Π.Υ .../20-5-2005 που εξέδωσε ο Γ.Σ. «.....» και δ) την με αρ./2005 απόδειξη πληρωμής επιταγών και μετρητών στην οποία αναγράφεται ότι το επίδικο τιμολόγιο εξοφλήθηκε συμψηφιστικά.
- Δεν έγινε έλεγχος στην επιχείρηση, αλλά η φορολογική αρχή περιορίστηκε στην απλή αντιγραφή αποσπασμάτων της έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας. Παράβαση του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 – ανεπαρκής αιτιολογία.
- Διαδικαστικές πλημμέλειες του ελέγχου – παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης – κακή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας, διότι η εταιρία δεν έλαβε γνώση της οικείας έκθεσης ελέγχου του Ε.Σ.Ε. αν και ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου έχει παραγραφεί για τη χρήση 2005.
- Η προσβαλλόμενη με αρ./..../2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι πλημμελής και ακυρωτέα, διότι στο σώμα της πράξης δεν αναφέρονται τα στοιχεία του επίμαχου τιμολογίου, ενώ η εταιρία αναφέρεται «ως εκδότης», σε αντίθεση με την έκθεση ελέγχου στην οποία αναφέρεται «ως λήπτης» του τιμολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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 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 όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, η εικονικότητα του συνόλου των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του Γ.Σ. «.....» θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Ε.Σ.Ε. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον Γ.Σ. για τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.336 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.619.563,34 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης στον Γ.Σ. «.....» για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.166 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.227.450,00 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Ο Γ.Σ. «.....» φέρεται να έχει εισπράξει από διαφημίσεις μέσω πινακίδων, ενδυμασίας κλπ, το εξωπραγματικό καθαρό ποσό άνευ Φ.Π.Α. των 62.619.563,34 € στις χρήσεις 2001 έως και 2005 και 62.681.850,00 € στις χρήσεις 2006 έως και 2011, ήτοι συνολικά 125.301.413,34 €, εκδίδοντας συνολικά 4.502 Τ.Π.Υ. στις παραπάνω χρήσεις, τα οποία έχουν κριθεί ως εικονικά από τον έλεγχο του ΕΣΕ και της ΕΔΕΥΘ.
- Από τις ημερομηνίες σύνταξης των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του Γ.Σ. ... και των διαφημιζόμενων επιχειρήσεων, προκύπτει ότι δεκάδες συμφωνητικά κατασκευάστηκαν μαζικά και υπογράφηκαν την ίδια ημέρα, χωρίς να δίνεται η πρέπει προσοχή, ούτε στους όρους, αλλά ούτε και στο ποια πράγματι πρόσωπα υπέγραφαν, αντί του εκάστοτε προέδρου του Γ.Σ., γεγονός που καταδεικνύει ότι ο σκοπός σύνταξής τους και η θεώρησή τους στην Δ.Ο.Υ. στις πλείστες των περιπτώσεων, ήταν απλά και μόνο για να επιδειχθούν αυτά ως αποδεικτικό στοιχείο στις ελεγκτικές αρχές, όταν και αν χρειασθεί, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές και όχι για να καθορισθούν επακριβώς οι τρόποι προβολής και πληρωμής, παρότι αφορούσαν συμφωνίες δεκάδων και εκατοντάδων χιλιάδων Ευρώ.
- Η τιμολόγηση του ΓΣ «.» διαφέρει κατά πολύ για ομοειδείς διαφημίσεις στον ίδιο χώρο

και με την ίδια ομάδα που κυμαίνεται από 829 € ανά μήνα έως 50.000,00 € ανά μήνα γεγονός που αποδεικνύει ότι η τιμολόγηση γινόταν χωρίς την εφαρμογή συγκεκριμένης λογικής, όμοιας και συναφούς τιμολογιακής πολιτικής, αλλά με οποιαδήποτε αξία εξυπηρετούσε τους σκοπούς των ληπτριών επιχειρήσεων, προκειμένου αυτές να μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος.

- Από την σύγκριση ομοειδών διαφημίσεων του ΓΣ «.....», στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, με άλλους αθλητικούς συλλόγους, όπως οι επαγγελματικές ομάδες μπάσκετ και βόλεϊ του που υπερτερούν σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του ΓΣ (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα- έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα), προκύπτει ότι ο σύλλογος ΓΣ τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενων συλλόγων χωρίς αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.

- Πλήθος συναλλασσόμενων εταιριών (είκοσι δύο για τη χρονική περίοδο 2001-2005 και είκοσι επτά για την αντίστοιχη περίοδο 2006-2010) κατέθεσαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010, δηλώνοντας ως εικονικά ή μερικώς εικονικά αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα, έκδοσης Γ.Σ. «.....».

- Οι ταμίες των καταστημάτων των τραπεζών, οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του σωματείου, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις - πληρωμές μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών για τις υποτιθέμενες πληρωμές των τιμολογίων στους λογαριασμούς του Γυμναστικού Συλλόγου σε διάφορες τράπεζες, δεν γινότανε από τους φερόμενους πελάτες - επιχειρήσεις οι οποίοι είχαν την σχετική υποχρέωση, αλλά από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα του Γυμναστικού συλλόγου, προκειμένου τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης να εμφανίζονται ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά, δηλαδή γινότανε ανακύκλωση των ίδιων χρημάτων με ταυτόχρονη κατάθεση & ανάληψη με φερόμενους ως καταθέτες των χρημάτων διάφορες επιχειρήσεις πελάτες του Γ. Σ.. Η ανακύκλωση των χρημάτων επιβεβαιώνεται και από τις μαρτυρίες εξουσιοδοτημένων παραγόντων του Συλλόγου.

Επειδή, το προσκομισθέν Τ.Π.Υ./2005 που εξέδωσε η εταιρία προς το Γ.Σ. «.....», το οποίο δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο της φορολογικής αρχής όπου είχε τη δυνατότητα, μέσω ελεγκτικών επαληθεύσεων, να αξιολογήσει τη παρεχόμενη υπηρεσία της προσφεύγουσας προς το σύλλογο, δεν δύναται να αξιολογηθεί από τη παρούσα διοικητική διαδικασία και επομένως το επίδικο τιμολόγιο κρίνεται ξεχωριστά ως προς την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι η παροχή διαφήμισης ήταν πραγματική, για το λόγο ότι δεν προσκομίστηκαν τα κατ' άρθρο 8 του 1882/90 ιδιωτικά συμφωνητικά, τόσο για την παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας προς τον Γ.Σ. «.....», όσο και για τη παροχή διαφήμισης του Συλλόγου προς την προσφεύγουσα. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκε φωτογραφικό ή άλλης φύσης υλικό για την πραγματοποίηση της διαφήμισης

Ως προς τον ισχυρισμό περί διαδικαστικών πλημμελειών , παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και κακής χρήσης της διακριτικής ευχέρειας από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, στο άρθρο 85, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 "Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος" (Α' 151) ορίζονται τα εξής: «2. Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με την φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν.4174/2013 ορίζονται περιοριστικά τα πρόσωπα στα οποία δύναται η φορολογική διοίκηση να αποκαλύπτει τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση της.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 460/99 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1232/99), κατά πλειοψηφία κρίθηκε ότι «οι εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) και οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου, ως στοιχεία του φορολογικού φακέλου που σχετίζονται άμεσα με τη φορολογία και ευθέως άπτονται αυτής, εμπίπτουν στο απόρρητο των ως άνω διατάξεων, καθόσον η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ στις περιπτώσεις τακτικού ελέγχου, αποτελεί μέρος της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν οι εκθέσεις ελέγχου του ΚΒΣ, μπορεί να αναφέρονται σε τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχειρήσεως και των οποίων αποδέκτης είναι τρίτος με τον οποίο έγινε η σχετική συναλλαγή, πλην όμως ο αποδέκτης των τιμολογίων, δε δεσμεύεται από τους χαρακτηρισμούς της έκθεσης ελέγχου που δεν αναφέρεται σ' αυτόν, αλλά στον ελεγχόμενο φορολογούμενο. Πρέπει να σημειωθεί ότι την ενδεχόμενη μη εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και συνακολούθως ότι δεν υπέχει ευθύνη (αφού δεν θα υφίσταται ποινικό αδίκημα Αρείου Πάγου 563/1998), μπορεί να αποδείξει ο αποδέκτης των τιμολογίων (επιχειρηματίας) με άλλα στοιχεία τα οποία δύναται να ζητήσει από την ΔΟΥ που υπάγεται ο εκδότης των τιμολογίων και δη εάν ο εκδότης είναι υπαρκτό φυσικό πρόσωπο, εάν έχει κάνει νόμιμα

έναρξη επαγγέλματος, εάν τα τιμολόγια είναι νομίμως θεωρημένα, κ.λπ. Ενώ με το απόσπασμα της εκθέσεως ελέγχου που αναφέρεται στον εκδότη των τιμολογίων και δεν αφορά αυτόν, αλλά απλώς γίνεται αναφορά και χαρακτηρισμός των τιμολογίων ως "πλαστών" ή ως "πλαστών και εικονικών" δεν παρέχει σ' αυτόν (αποδέκτη) δυνατότητα δικαστικής προσβολής, αφού δεν επιβάλλει σ' αυτόν κανένα δυσμενές μέτρο.» Περαιτέρω, κατά την γνώμη της μειοψηφίας, μπορεί η λήπτρια επιχείρηση, (ως αποδέκτης των τιμολογίων) να λάβει απόσπασμα της εκθέσεως ελέγχου που έγινε στον εκδότη των τιμολογίων, γιατί αναφέρεται σε τιμολόγια στα οποία είναι αποδέκτης και δεν καλύπτεται (το απόσπασμα) από το φορολογικό απόρρητο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. επέδωσε στην προσφεύγουσα το με α/α-2016 Σημείωμα διαπιστώσεων μερικού φορολογικού ελέγχου του αρ. 28 και 67 Ν.4174/2013 και κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 Ν.2690/1999 μαζί με τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Το δε Σημείωμα διαπιστώσεων αιτιολογεί πλήρως τους λόγους που οδήγησαν στη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής.

Επειδή, περαιτέρω, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, που επιδόθηκαν με τις πράξεις, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου, περιλαμβάνουν αποσπάσματα της οικείας έκθεσης Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, όπως και η ίδια η προσφεύγουσα ισχυρίζεται στην προσφυγή της, που αναφέρουν τους λόγους για τους οποίους το επίδικο τιμολόγιο είναι μερικώς εικονικό.

Επειδή εξάλλου, η από/2012 έκθεση ελέγχου του Ε.Σ.Ε. περιέχει στοιχεία και συναλλαγές πολλών τρίτων επιχειρήσεων με αποτέλεσμα να μην είναι ασφαλής οποιαδήποτε διαγραφή των στοιχείων αυτών, ορθώς η φορολογική αρχή αρνήθηκε την χορήγησή της στην προσφεύγουσα, η οποία έλαβε πλήρη γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την επίδοση των από/2016 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την

επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή ανά δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η

δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ.-/.....-2016 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ.-/2013 εντολής ελέγχου του, λόγω κατάργησής του, κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ.-/.....2012 εγγράφου και της από 31/10/2012 συνημμένης Έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), όπου διαπιστώθηκε η λήψη από την προσφεύγουσα ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του Γ.Σ. «.».

Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, αρ. 57 παρ. 2 του ν.2859/200 και αρ. 9 παρ. 5 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 22 του ν.4203/2013 και 22 του Ν.4337/2015) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας της με αρ. 755/828/2016 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «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 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, από την από-2016 έκθεση ελέγχου προστίμου (κεφάλαιο 4. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ σελ. 11) προκύπτει με σαφήνεια ότι το εν λόγω πρόστιμο, ήτοι το τριπλάσιο της αξίας ΦΠΑ, επιβάλλεται διότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης του με αρ. Τ.Π.Υ./20-5-2005 μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, με καθαρή αξία 2.000,00 € πλέον ΦΠΑ 380,00 €, εξέπεσε, μη νόμιμα, από το φόρο εκρών το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο εν λόγω εικονικό φορολογικό στοιχείο.

Αντιθέτως στην αριθμ./..../2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αναφέρεται λανθασμένα ως αιτιολογία επιβολής του εν λόγω προστίμου «δεν απέδωσε φόρο ως εκδότης με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία». Εν τούτοις στην προσβαλλόμενη πράξη **γίνεται αναφορά στους απρόσωπους κανόνες δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της (άρθρο 6 ν. 2523/97)** και εν προκειμένω με την ίδια ως άνω διάταξη επιβάλλονται κυρώσεις και για εκδότες και για λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στην προκειμένη, λοιπόν, περίπτωση, **η έκθεση ελέγχου που αποτελεί την αιτιολογία του επίδικου φύλλου** (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει στις σελίδες 17-21 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών (σελίδες 5-14). Στην ίδια έκθεση (σελίδες 21-22) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε

συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση, η αιτιολογία της προσαλλόμενης πράξης δεν είναι ελαττωματική και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται ως αβάσιμος και απορριπτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.», ΑΦΜ,.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

Λήψη ενός μερικώς εικονικού, ως προς την αξία, φορολογικού στοιχείου. καθαρής αξίας 2.000,00€, πλέον ΦΠΑ 380,00 € Γυμναστικός Σύλλογος «.....», ΑΦΜ εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11,14 και 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 γ' του Ν. 4337/2015.

Σύνολο προστίμου : 2.000,00 X 20% = **400,00 €**

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2006

Διαφορά φόρου	640,00
Πρόσθετος φόρος	768,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.408,00

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

Διαφορά φόρου	380,00
Πρόσθετος φόρος	456,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	836,00

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2005 – 31/12/2005

380,00 Χ 3 = 1.140,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.