



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/4/2017

Αριθμός απόφασης: 986

**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 με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Θεσσαλονίκης, στην οδό . . ., Τ.Κ., ως προέδρου και νόμιμου εκπροσώπου, για το χρονικό διάστημα 22/11/2000 - 24/11/2002, του αθλητικού σωματείου «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στις Θεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά της με αρ./.....2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2001, της με αρ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 και της με αρ./.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 25/1/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, ως προέδρου και νόμιμου εκπροσώπου, για το χρονικό διάστημα 22/11/2000 - 24/11/2002, του αθλητικού σωματείου «. », ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ./.....-**2013** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2001 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στο ««. » ποσού **29.347,02 €**, λόγω έκδοσης ενός (1) μερικώς εικονικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 10.000.000 δρχ. ή 29.347,02 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.800.000 δρχ. ή 5.282,45 €, απροσδιόριστης εικονικής αξίας, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1 και 5, 12 παρ. 1, 9, 10 και 14, 18 παρ. 3 και 9, 19 παρ. 1β,γ, 30 παρ. 4γ και 36 παρ. 1, 10 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.1, 2, 10β, 9 παρ.1, 18 και 19 παρ.1 του Ν. 2523/97.
2. Με την με αρ. .../.....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίστηκε σε βάρος του ανωτέρω σωματείου φόρος συνολικής αξίας **15.688,00 €**, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων της.
3. Με την με αρ./.....**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίστηκε σε βάρος του ανωτέρω σωματείου φόρος συνολικής αξίας **4.670,00 €**.

Δυνάμει των με αρ./2013,/2015 και/1/2015 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν του με αρ. πρωτ./.....-2012 διαβιβαστικού εγγράφου και της από/2012 συνημμένης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. – Επιχειρησιακή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) – τμήμα Β', σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι το αθλητικό σωματείο «. . . », ΑΦΜ εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), διενεργήθηκε έλεγχος στο ανωτέρω σωματείο προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στις χρήσεις 2001 – 2009. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. – Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν από το ελεγχόμενο σωματείο τα

παραστατικά δαπανών – αγορών, έκρινε τα βιβλία του σωματείου ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του Ν.2238/94 και του άρθρου 48 του Ν.2859/00.

Ο προσφεύγων, ως πρόεδρος και νόμιμος εκπρόσωπος του αθλητικού σωματείου «. . .», ΑΦΜ, για το χρονικό διάστημα 22/11/2000 - 24/11/2002, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους :

- Δεν του επιδόθηκε η με αρ.-/.....-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2001 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω μη ανεύρεσής του στην ήδη γνωστή από τη φορολογική αρχή διεύθυνση κατοικίας του.
- Η συναλλαγή, που αναφέρεται στο υπ' αριθμ./31-12-2001 Τ.Π.Υ., είναι πραγματική ως προς το σύνολό της.
- Εκδόθηκε η με αρ.-/.....-2016 απόφαση του Α' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία ο ίδιος αθωώθηκε για την παράβαση της έκδοσης του εικονικού στοιχείου, λόγω αμφιβολιών.
- Η λήπτρια εταιρία «.....», για την οποία το σωματείο εξέδωσε το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, ήταν βασικός αρωγός στην προσπάθεια του σωματείου να διακριθεί, διαφημιζόμενη στις στολές και στις φόρμες των αθλητών – αθλητριών του χαντ μπολ και της πυγμαχίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 63 του ν. 4174/2013 και της εκδοθείσας κατ' εφαρμογή αυτών ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, **που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής** σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ασκείται **μόνο** κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, οι οποίες υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επειδή, η προσβαλλόμενη με αρ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. έχει εκδοθεί την .../2013 και το πρόστιμο βεβαιώθηκε με τον υπ.αρ.-/.....-2013 ΑΤΒ/13 χρηματικό κατάλογο, επιδόθηκε δε στην υπόχρεη εταιρία την-/2013, και ως εκ τούτου, όπως σαφώς προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής

του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τούτο δε συνεπάγεται ότι η πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει και δεν δύναται να εξεταστεί.

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, η εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου καθώς και των υπολοίπων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε το σωματείο προς την επιχείρηση «. . . .» με ΑΦΜ, θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. – Επιχειρησιακή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) – τμήμα Β' η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από/2016 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

- Η αναγραφόμενη αξία των τιμολογίων είναι πολύ μεγαλύτερη από τις πραγματικές τιμές που ισχύουν σε άλλα σωματεία ανώτερης κατηγορίας για διαφήμιση με αναγραφή του λογότυπου της εταιρίας στην ενδυμασία των αθλητών.
- Τα Τ.Π.Υ. εξοφλήθηκαν μετά από πέντε χρόνια και με μετρητά, χωρίς να προσκομίστούν αποδείξεις, ενώ θα έπρεπε να εξοφλούνται μέσω τραπεζής ή με επιταγές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του Κ.Β.Σ που αφορούν σε φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 15.000,00 €.
- Τα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν στην προβολή διαφήμισης της εταιρίας σε όλα τα τμήματα του σωματείου όπως χαντ μπολ, πυγμαχίας, σκακιού, μπάσκετ κλπ.. Από το σωματείο δεν προσκομίστηκε διαφημιστικό υλικό που να αφορά εν προκειμένω τη λήπτρια εταιρία. Από έρευνα του ελέγχου προέκυψε ότι σε κάποιους αγώνες η λήπτρια διαφημίστηκε στις φανέλες της ομάδας γυναικών χαντ μπολ.

- Από τους συμβαλλόμενους δεν κατατέθηκαν στις Δ.Ο.Υ. συμφωνητικά για τις διαφημίσεις αυτές.
- Το σωματείο εξέδωσε πληθώρα εικονικών τιμολογίων προς διάφορες επιχειρήσεις, πολλές από τις οποίες κατέθεσαν το ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/10 δηλώνοντας ως εικονικά τα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν από τον «.....». Για τις εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών, που πραγματοποιήθηκαν με κατάθεση στο λογαριασμό του συλλόγου στην Τράπεζα, έγιναν ταυτόχρονες κινήσεις κατάθεσης - ανάληψης. Δεν υπήρχε διακίνηση χρημάτων παρά μόνο συμψηφιστικές εγγραφές κατάθεσης και ανάληψης, προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές και οι εγγραφές κατάθεσης έγιναν με μοναδικό σκοπό να εκδοθεί γραμμάτιο είσπραξης από την Τράπεζα, ώστε να υπάρχει στοιχείο εξόφλησης των τιμολογίων.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.2717/99 (Κ.Δ.Δ.), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 Ν.4446/2016, ορίζεται ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης». Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, για την παράβαση της έκδοσης του εικονικού φορολογικού στοιχείου προς την εταιρία «.....», απαλλάχθηκε λόγω αμφιβολιών και όχι λόγω πραγματικών αδιάσειστων στοιχείων που θα επηρέαζαν και την κρίση του διοικητικού οργάνου ως προς τη διάπραξη της παράβασης. Επομένως, η επικαλούμενη δικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης ουδόλως επηρεάζει την κρίση περί εικονικότητας του επίδικου φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

.Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

α) την **απόρριψη** της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το μέρος που αφορά την με αρ./.....-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ως **απαράδεκτης** και

β) την **απόρριψη** της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κατά το μέρος που αφορά τη με αρ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 και τη με αρ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους λόγους που αναφέρονται ως άνω και ορίζουμε την φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου σωματείου «. . .», ΑΦΜ με βάση την παρούσα απόφαση ως εξής :

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2002 (χρήση 2001)

Διαφορά φόρου	7.131,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.557,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.688,00

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2001 – 31/12/2001

Διαφορά φόρου	2.123,00
Πρόσθετος φόρος	2.547,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.670,00

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

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.