



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

26/09/2016

Αριθμός απόφασης: 3266

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2016 ενδικοφανή προσφυγή : α) της εταιρείας με την επωνυμία " , ΑΦΜ 0....., με έδρα τηνΑΤΤΙΚΗΣ, οδός και β) του του , ΑΦΜ 0....., κατοίκουΑΤΤΙΚΗΣ, οδός , κατά των υπ' αριθμ. : α)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, οικονομικού έτους 2003, β)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, γ)/2016 οριστικής

πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 και δ)/2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. α)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, οικονομικού έτους 2003, β)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, γ)/2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 και δ)/2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16/03/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2016 ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία '..... και β) τουτου 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 τις υπ' αριθμ. :

α)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, οικονομικού έτους 2003, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 5.725.763,09 €, πλέον 6.870.915,71 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή για το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2002), με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

β)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 1.127.054,79 €, πλέον 1.352.465,75 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 §§ 4,7 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τη μη

αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία και του αναλογούντος φόρου αυτών.

γ)/2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.466.964,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Η ως άνω παράβαση καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στην χρήση 2002 ως λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 488.988,00 ευρώ.

δ)/2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.598.864,00 €** για τη χρήση 2002 που αφορά τις ακόλουθες παραβάσεις:

- Τρεις παραβάσεις γιατί έλαβε και καταχώρησε τρία (3) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 2.716.600 €, εκδοθέντα από την επιχείρηση "", ΑΦΜ 0....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν 2523/1997.

Για τις εν λόγω παραβάσεις επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού **543.320,00€**, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 περ. γ' του Ν 4337/2015 ήτοι:

$$2.716.600 \times 20\% = 543.320,00 \text{ €}.$$

- Δύο παραβάσεις γιατί εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 2.638.860,00 €, προς την επιχείρηση " ΑΕ", ΑΦΜ 0....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν 2523/1997.

Για τις εν λόγω παραβάσεις επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού **1.055.544,00 €**, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 περ. β' του Ν 4337/2015 ήτοι:

$$2.638.860,00 \times 40\% = 1.055.544,00 \text{ €}.$$

Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό/22-07-2015 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την χρήση 2002, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση την με αριθμό/08-11-2013 εντολής του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών λόγω κατάργησής του, κατόπιν του με αριθμό/08/2013 (...../08.08.2013 ΔΕΚ Αθηνών) εγγράφου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με το οποίο διαβιβάστηκε απόσπασμα έκθεσης ΚΒΣ που αφορά την επιχείρησηΑΕ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε την χρήση 2002 με τακτικό έλεγχο του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου στις 27/05/2004 αποδεχόμενη τα αποτελέσματα του ελέγχου με την υπογραφή πρακτικών στις 28/05/2004.

Ο διενεργηθείς επανέλεγχος κατέληξε στα ως άνω ανά φορολογία πορίσματα, τα οποία αναγράφονται στις από 16/03/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και να παύση κάθε περαιτέρω διαδικασία σε σχέση με τα διαλαμβανόμενα στις προσβαλλόμενες πράξεις κατά όλων των εμπλεκόμενων προσώπων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ως προς τις αυθαιρεσίες της Διοίκησης.

Στο πλαίσιο των επανειλημμένων ελέγχων, ελεγκτές εξέτασαν τα επιχειρήματα της διοικούμενης εταιρείας, έλαβαν υπόψη τα πραγματικά περιστατικά που τους γνωστοποιήθηκαν, διαπίστωσαν ότι όλες οι συναλλαγές ήταν νομίμως καταχωρημένες στα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, ότι δεν υπήρξαν διαφορές από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών των εμπλεκόμενων εταιρειών (σελίδα 14 έκθεσης ελέγχου) καθώς και την ύπαρξη συμβάσεων για τις συναλλαγές και την αποπληρωμή των ανταλλαγμάτων και επικύρωσαν τη νομιμότητα των συναλλαγών. Επομένως οι συναλλαγές είχαν κατ' επανάληψη αξιολογηθεί από τη Διοίκηση και είχαν επικυρωθεί ως προς τη νομιμότητά τους.

Δεν δόθηκε στην ελεγχόμενη εταιρεία και τον εκπρόσωπό της ο χρόνος και η δυνατότητα να δώσουν εξηγήσεις για τις υπό εξέταση συναλλαγές, παρότι στο παρελθόν οι αντίστοιχες εξηγήσεις παρασχέθηκαν, αξιολογήθηκαν και έγιναν απολύτως σεβαστές και αποδεκτές από την διοίκηση.

2) Επί των ζητημάτων εικονικότητας.

- Η επιχείρηση περαίωσε την χρήση 2002 με τακτικό έλεγχο του ΕΘΕΚ αποδεχόμενη τα αποτελέσματα του ελέγχου στις 28/05/2004. Διενεργήθηκε επανέλεγχος από το ΔΕΚ και σύμφωνα με το από 16/07/2008 Υπηρεσιακό σημείωμα των ελεγκτών τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της . Επομένως τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία ελέγχθηκαν δις και διαπιστώθηκε και τις δύο φορές ότι επρόκειτο για πραγματικές συναλλαγές.

- Είναι αυθαίρετος ο συλλογισμός ότι η αξία ενός οπτικοακουστικού έργου καθορίζεται από την διάρκειά του.

- Αφενός ουδέποτε εκλήθη η προσφεύγουσα εταιρεία να προσκομίσει στοιχεία όπως το κόστος παραγωγής κτλ, αφετέρου τα εν λόγω στοιχεία ως κατασχεμένα από το ΣΔΟΕ (σελ 14 της έκθεσης μερικού ελέγχου) όφειλε ο έλεγχος να τα αναζητήσει.

- Ο έλεγχος αποπειράται να υπολογίσει την απόδοση της παραγωγής αγνοώντας το σύνολο των εκμεταλλεύσεων εκάστου οπτικοακουστικού έργου, τη διάρκεια των συμβάσεων, οι οποίες αφορούν εκμετάλλευση για τη συνολική κατά νόμο διάρκεια προστασίας των δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας που ενσωματώνονται στο έργο καθώς επίσης αγνοώντας την απήχηση των έργων τα οποία είχαν μεγάλη εμπορική αξία.

Ουδέποτε ζητήθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι πράγματι μεσολάβησε η προσφεύγουσα εταιρεία για την αγορά δικαιωμάτων μετάδοσης.

- Είναι ψευδές ότι οι αρμόδιοι της εταιρείας δήλωσαν ότι για την υπογραφή των συμβάσεων από την δεν μεσολάβησαν οι, καθώς οι έχουν γραπτή δήλωση – βεβαίωση του για λογαριασμό της ΑΕ που βεβαιώνει τη διαμεσολάβηση των, δήλωση που έχει υποβληθεί ενώπιον των Δικαστικών Αρχών στο πλαίσιο ανάκρισης του δευτέρου προσφεύγοντος.

- Αυθαίρετα αναφέρεται ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η ανάγκη μεσολάβησης επιπλέον και της εταιρείας για την αγορά των κινηματογραφικών ταινιών και η καταβολή τόσο μεγάλων ποσών για προμήθεια 12,48% - 12,50% , καθώς η συνήθης προμήθεια στην παγκόσμια και ελληνική αγορά είναι 15% - 20%. Όλα τα παραπάνω έχουν ελεγχθεί και εγκριθεί από τους ορκωτούς ελεγκτές των αλλά κυρίως από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο της υπό εξέταση χρήσης.

3) Ως προς το Τ.Π.Υ. 455B/29-03-2002 με λήπτη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Δεν επιβαρύνθηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης 2002 με τη δαπάνη εξ αυτού του φορολογικού στοιχείου. Ως προς το κόστος ανά τεμάχιο σε σχέση με την τιμή πώλησης στο οποίο καταλήγει κατόπιν υπολογισμών ο έλεγχος είναι εμφανές ότι ο υπολογισμός κόστους δεν γίνεται με βάση τη συνολική διάρκεια αξιοποίησης των εν λόγω έργων. Τα εν λόγω οπτικοακουστικά έργα αξιοποιήθηκαν εμπορικά έως και το έτος 2012 οπότε και έγινε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας από το ΣΔΟΕ και διεκόπη η λειτουργία της, εσφαλμένα δε ορίζεται ότι αξιοποιήθηκαν έως το Σεπτέμβριο του 2008. Προφανώς η εν λόγω ημερομηνία ελήφθη από τα στοιχεία του επανελέγχου ο οποίος και έλαβε υπόψη, λόγω του χρόνου που τελέστηκε, στοιχεία μέχρι και το έτος 2008. Αν αναλογιστεί κανείς τα έτη εκμετάλλευσης και υπολογιστεί το κόστος παραγωγής και η μέση τιμή ανά τεμάχιο με βάση το σύνολο των εκμεταλλεύσεων, το κόστος παραγωγής και η μέση τιμή ανά τεμάχιο είναι εξαιρετικά χαμηλότερα, ενώ μάλιστα από κάποιο χρονικό σημείο και εφεξής πιθανότατα θα έλαβε χώρα απόσβεση του κόστους παραγωγής και η εταιρεία θα εισέπραττε μόνο κέρδος από τις πωλήσεις.

4) Ως προς το Τ.Π.Υ. 458B/30-04-2002 με λήπτη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Τα εν λόγω οπτικοακουστικά έργα αξιοποιήθηκαν εμπορικά έως και το έτος 2012 οπότε έγινε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας από το ΣΔΟΕ και διεκόπη η λειτουργία της. Περαιτέρω μέρος –προφανώς- των δικαιωμάτων χρήσης μεταβιβάστηκε στην εταιρεία, όπως αναγράφει ο έλεγχος, στις 8/11/2002 έναντι ανταλλάγματος ποσού € 315.000, επομένως η εταιρεία ΑΕΕ έκανε πλήρη απόσβεση του κόστους παραγωγής και εισέπραξε και κέρδος 5% ήδη από τη μεταβίβαση. Πρόδηλη ανακολουθία του ελέγχου ότι δηλαδή προφανώς το κόστος παραγωγής του videoclip και η μέση τιμή πώλησης ανά τεμάχιο δεν έλαβαν υπόψη το τίμημα της ως άνω μεταβίβασης και επιπροσθέτως τις εκμεταλλεύσεις των ετών 2002 έως και 2012 ως προς τα δικαιώματα χρήσης που διατήρησε ηΑΕΕ, παρότι είναι πρόδηλο από τα στοιχεία του ίδιου του ελέγχου ότι έγινε πολλαπλή εκμετάλλευση του οπτικοακουστικού έργου, η οποία μάλιστα εκμετάλλευση ήταν κερδοφόρα για την εταιρεία.

5) Ως προς το Τ.Π.Υ. 459B/30-04-2002 με λήπτη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Πρόδηλη ανακολουθία του ελέγχου, καθώς προφανώς το κόστος παραγωγής του videoclip και η μέση τιμή πώλησης ανά τεμάχιο έχουν υπολογιστεί με βάση τις εκμεταλλεύσεις ετών 2002- 2008 και μόνον, χωρίς να ληφθεί υπόψη ότι το ίδιο μέσο έτυχε εκμετάλλευσης έως και το 2012 οπότε έγινε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας από το ΣΔΟΕ και διεκόπη η λειτουργία της.

6) Όταν ο νόμος (άρθρο 19§ 4 ν 2523/97) αναφέρεται σε «αξία μεγαλύτερη της πραγματικής» ασφαλώς εννοεί αξία μεγαλύτερη από αυτή που πράγματι συμφωνήθηκε και καταβλήθηκε/εισπράχθηκε μεταξύ των μερών και όχι βέβαια σε αξία μεγαλύτερη σε σχέση με μια τυχόν εκτιμητέα «αληθινή», «πραγματική» αξία του αντικειμένου της συναλλαγής (π.χ. των εμπορευμάτων) αυτής καθ' αυτήν.

Η μόνη περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή έχει τη δικαιοδοσία να προβεί σε «συγκριτικό έλεγχο αγοραίων αξιών» προκειμένου να διαπιστώσει αν η μέση αξία ενός προϊόντος στο πλαίσιο της σχετικής αγοράς είναι ανώτερη, κατώτερη ή συναφής με αυτήν που αναγράφεται στην ελεγχόμενη συναλλαγή, είναι εκείνη κατά την οποία η φορολογική αρχή καλείται να ελέγξει την τυχόν παραβίαση του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε. και όχι η περίπτωση του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, (στην οποία περίπτωση, του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, επαναλαμβάνουμε, η φορολογική αρχή ευθύνεται με το βάρος απόδειξης ότι είτε η συναλλαγή είναι εικονική (ολικώς ή μερικώς) ως προς το αντικείμενο (δηλαδή δεν παραδόθηκαν τα εμπορεύματα ή μέρος αυτών) ή ως προς την αξία (δηλαδή τα συμβαλλόμενα μέρη συμφώνησαν κατώτερο τίμημα και κατέβαλαν/εισέπραξαν το κατώτερο αυτό τίμημα, ενώ στο σχετικό παραστατικό ανέγραψαν μεγαλύτερη αξία-τίμημα)

Στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται ζήτημα μερικής εικονικότητας ως προς την αξία, διότι, μεταξύ άλλων, το τίμημα των τιμολογίων εξοφλήθηκε στο σύνολό του, προσηκόντως, από τηΑΕΕ προς την

7) Ως προς τα Τ.Π.Υ. 153/29-3-2002 και 202/30-4-2002 που εκδόθηκαν από την εταιρίαΑ.Ε.Ε.

Το ποσό που κατέβαλε ο σταθμός ως προμήθεια-αμοιβή των, για τις υπηρεσίες διαμεσολάβησης που του προσέφερε (με στόχο την προμήθεια τηλεοπτικών προγραμμάτων προς μετάδοση) ήταν κατά πολύ μικρότερο από το συνολικό κόστος, με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο σταθμός (πέραν όλων των λοιπών κινδύνων που κατά τα ανωτέρω θα επωμιζόταν ο σταθμός), εάν επέλεγε τη δημιουργία εξειδικευμένου τμήματος που θα επιφορτιζόταν με την ανεύρεση τηλεοπτικών προγραμμάτων.

Τέλος οι επίμαχες συμφωνίες είχαν στην ουσία-πράξη ήδη συναφθεί από το 2001 και επισφραγίστηκαν και τυπικά με τη σύναψη των επίμαχων από 2-1-2002 και από 1-4-2002 συμβάσεων, με την εξής έννοια: όπως προαναφέρθηκε, ο σταθμός ήδη από τις 31/7/2001 και την 1/9/2001 (αντιστοίχως) είχε αναθέσει στους το συγκεκριμένο έργο (ήτοι την παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης με στόχο την εξεύρεση τηλεοπτικών προγραμμάτων κατάλληλων προς μετάδοση), δυνάμει των από 31/7/2001 και από 1/9/2001 σχετικών εγγράφων εντολών του προς την πρώτη ημών εταιρεία

Η εταιρείαείχε αναλάβει την υποχρέωση να εξεύρει τρίτους-δικαιούχους οπτικοακουστικών προγραμμάτων, οι οποίοι θα συμβάλλονταν ακολούθως απευθείας με την

Στις συμβάσεις που τελικά υπέγραφε ημε τους τρίτους (ξένους ή έλληνες) δικαιούχους για την αγορά προγραμμάτων, δεν εμφανίζεται η εταιρείαως συμβαλλομένη, καθόσον δεν λειτουργούσε ως πράκτορας/αντιπρόσωπος ούτε της ούτε των τρίτων- δικαιούχων (αντιθέτως π.χ. η υπογράφει ορισμένες εξ αυτών των συμβάσεων για λογαριασμό και αντί ξένου δικαιούχου-αντισυμβαλλομένου της, λειτουργεί δηλαδή εν προκειμένω ως πράκτορας/αντιπρόσωπος του ξένου δικαιούχου). Η υποχρέωση τωνεξαντλείτο στην εξεύρεση των πιθανών αντισυμβαλλομένων τηςΑΕ και από εκεί και πέρα η ίδια ηπροέβαινε στην σύναψη συμβάσεως με τον τρίτο-δικαιούχο οπτικοακουστικών προγραμμάτων (ή με τον εκάστοτε αντιπρόσωπο ή πράκτορά του, όπως ήταν π.χ. η).

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ευχερώς ότι οι συναλλαγές και τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την πρώτη προσφεύγουσα στο πλαίσιο των εν λόγω συναλλαγών υπήρξαν ΑΠΟΛΥΤΩΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΣΕ ΚΑΜΙΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

Επειδή με τα τρία πρώτα εδάφια της παραγράφου 4 του άρθρου 25 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 έναρξη του επιτηδεύματός 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 προκύπτει από τις από 16/03/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε τη χρήση 2002 με τακτικό έλεγχο του Εθνικού Ελεγκτικού Κέντρου στις 27/05/2004 αποδεχόμενη τα αποτελέσματα του ελέγχου με την υπογραφή πρακτικών στις 28/05/2004.

Επειδή ο έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό .../22-07-2015 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την χρήση 2002, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση την με αριθμό/08-11-2013 εντολής του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών λόγω κατάργησής του, κατόπιν του με αριθμό/08/2013 (.../08.08.2013 ΔΕΚ Αθηνών) εγγράφου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με το οποίο διαβιβάστηκε απόσπασμα της από 24/07/2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που αφορά την επιχείρηση ‘.....’, ΑΦΜ 0.....

Στο απόσπασμα της από 24/07/2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 16/03/2016 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που αφορά της συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με την επωνυμία ‘.....’, με την προσφεύγουσα εταιρεία ‘.....’.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία “.....” :

1) έλαβε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμίαΑΦΜ 0..... κατά την χρήση 2002, τα οποία ο έλεγχος έκρινε μερικώς εικονικά ως προς την αξία:

Παραστατικό	Αξία (σε €)	ΦΠΑ (σε €)	ΣΥΝΟΛΟ (σε €)
Τ.Π.Υ. αριθμ. 455B/29-03-2002	1.315.600,00	236.808,00	1.552.408,00
Τ.Π.Υ. αριθμ. 458B/30-04-2002	300.000,00	54.000,00	354.000,00
Τ.Π.Υ. αριθμ. 459B/30-04-2002	1.101.000,00	198.180,00	1.299.180,00
ΣΥΝΟΛΟ	2.716.600,00	488.988,00	3.205.588,00

2) εξέδωσε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία προς της επιχείρηση με την επωνυμία ‘.....’ ΑΦΜ 0..... κατά την χρήση 2002, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά ως προς την συναλλαγή:

Παραστατικό	Αξία (σε €)	ΦΠΑ (σε €)	ΣΥΝΟΛΟ (σε €)
Τ.Π.Υ. αριθμ. 153/29-03-2002	1.117.860,00	210.214,00	1.319.074,00
Τ.Π.Υ. αριθμ. 202/30-04-2002	1.521.000,00	273.780,00	1.794.780,00
ΣΥΝΟΛΟ	2.638.860,00	474.994,00	3.113.854,00

Επειδή περιήλθαν σε γνώση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το απόσπασμα της από 24/07/2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε επανέλεγχος της περαιωμένης χρήσης 2002 τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από 16/03/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.και βάσει αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση, τόσο της μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών που περιγράφονται στα ως άνω ληφθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία ‘.....ΑΕ” ΑΦΜ 0....., όσο και της εικονικότητας ως προς την συναλλαγή των ως άνω εκδοθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την επιχείρηση ‘.....ΑΕ”, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, καθώς η φορολογική αρχή εκθέτει στο απόσπασμα της από 24/07/2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 16/03/2016 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης και έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 16/03/2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων αποτελεί αναπόσπαστο μέρος η από 24/07/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., 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 αριθμό πρωτοκόλλου/28-04-2016 ενδικοφανούς προσφυγής : α) της εταιρείας με την επωνυμία ‘....., ΑΦΜ 0..... και β) τουτου, ΑΦΜ 0.....

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2003 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 - 31/12/2002)

1) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	5.725.763,09 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.870.915,71 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.596.678,80 €

2) ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.127.054,79 €
--------------------	----------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.352.465,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.479.520,54 €

3) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν 2523/1997 ποσού: **1.466.964,00 €** (488.988,00 X 3)

4) ΚΒΣ

α) πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 περ. γ' του Ν 4337/2015 ποσού: 543.320,00 € (2.716.600 X 20%)

β) πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 περ. β' του Ν 4337/2015 ποσού: 1.055.544,00 € (2.638.860,00 X 40%)

ΣΥΝΟΛΟ : **1.598.864,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).