



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

Θεσσαλονίκη, 22/06/2016

Αριθμός απόφασης: 694

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 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- 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.** Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ.2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 χρήσης 2004 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004) της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης
4. Την με αριθμό2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 χρήσης 2004 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004) της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης
5. Την με ημερομηνία 08/03/2016 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ 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 παραπάνω προσβαλλόμενη Πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης , επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ συνολικό ποσό προστίμου 27.000,00 €.

Η προσφεύγουσα, **είχε περαιώσει** το οικονομικό έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004), αποδεχόμενη το υπ' αριθμ.2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **Ν. 3697/2008**, το οποίο και εξόφλησε.

Μετά την περαίωση της ανωτέρω χρήσης, προέκυψαν **νέα στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 , τα οποία διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ.2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε Κεντρικής Μακεδονίας με συνημμένη την υπ' αριθμ. Πρωτ./2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα στην χρήση 2004 έλαβε και καταχώρησε από την επιχ/ση, ένα μερικώς εικονικό φορολογικό παραστατικό (.....2004) καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.000,00€ και συνολικής αξίας 59.000,00€, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας του.

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, **προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:**

1. Ουσιαστική αβασιμότητα του καταλογισμού της φορολογικής παράβασης , μιας και η κρινόμενη συναλλαγή ήταν νόμιμη, αληθινή και πραγματική.
2. Η επίδικη φορολογική παράβαση είναι αβάσιμη, γενική , για την οποία δεν είναι καν δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικότητας, και ουδόλως δύναται να στοιχειοθετήσει την αντικειμενική ευθύνη τέλεσης της.
3. Μη ορθός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν.3296/2004 , οι διατάξεις του οποίου έχουν εφαρμογή μετά την 14-12-2004, ήτοι μετά την κρινόμενη συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε την 25/11/2004.
4. Αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου.
5. Ελλιπής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης
6. Κατ' αρχή υποχρέωση της φορολογικής αρχής να αποδείξει την εικονικότητα της συναλλαγής.

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 τόσο ο εκδότης, όσο 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 σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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 το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ’ ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με ημερομηνία θεώρησης2014 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας για την προσφεύγουσα, για τους κάτωθι λόγους:

- Από την συνολική συμπεριφορά τουως προς την έκδοση και λήψη των φορολογικών στοιχείων που τον αφορούν, όπου από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον για τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πωςεξέδωσε συνολικά 2.208 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.692.113,34 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση. Ενώ από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης στον για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πωςεξέδωσε 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.
- Ότι οπραγματοποίησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εικονικές αγορές και εξέπεσε-δεν απέδωσε το Φ.Π.Α. που αναγράφονταν στα εικονικά παραστατικά που έλαβε.
- Ότι οκαταχώρησε στα βιβλία του κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες συμπεριέλαβε μεγαλύτερα ποσά δαπανών από τα πραγματικά, για να μην αποδώσει τα χρεωστικά υπόλοιπα Φ.Π.Α. που προήλθαν από τα εκδοθέντα εικονικά παραστατικά.
- Ότι οσκόπιμα δεν τηρούσε λογαριασμό καταθέσεων όψεως στα βιβλία του παρότι διατηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως προκειμένου να μην υπάρχει η δυνατότητα αντιπαραβολής και επιβεβαίωσης των τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία του.
- Ότι τα μεγάλα χρεωστικά λογιστικά υπόλοιπα εκατομμυρίων ευρώ του λογαριασμού Ταμείου του, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και προκύπτουν από την καταχώριση στα βιβλία των μεγάλων υποτιθέμενων εισπράξεων από τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις, προκειμένου να εμφανίζονται ως εξοφλημένα τα τιμολόγια με τις εικονικές αξίες που εξέδιδε.
- Ότι ο καταχωρούσε στα βιβλία του ανύπαρκτες πληρωμές «δαπανών» χωρίς δικαιολογητικά, με σκοπό την μείωση των τεράστιων χρεωστικών υπολοίπων του

λογαριασμού Ταμείου (Χρηματικά Διαθέσιμα)του συλλόγου, που προέρχονταν από τα εικονικά φορολογικά στοιχεία για διαφήμιση που εξέδιδε.

- Ότι οπροέβη σε διαγραφές χρεωστικών υπολοίπων διαφημιζόμενων πελατών του χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, διέγραψε δηλαδή απαιτήσεις προς πελάτες του χωρίς να εισπράξει τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά που εμφανίζονταν στα βιβλία του, ενέργεια που καταδεικνύει εικονικότητα των εκδοθέντων παραστατικών.
- Ο δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος, για τα έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον Φ.Π.Α., ο τον απέδιδε μερικώς, διότι καταχωρούσε στα βιβλία του εικονικά τιμολόγια δαπανών, διενεργούσε στους λογαριασμούς Φ.Π.Α. που τηρούσε εγγραφές χωρίς παραστατικά και υπέβαλλε ανακριβής δηλώσεις Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια, έναντι κάποιου τύπου προβολής μέσα από τις δραστηριότητές του, είχε την δυνατότητα να τιμολογεί σε οποιαδήποτε αξία ενδεχομένως ζητούσε ο πελάτης, ο οποίος επίσης ωφελούνταν από την αυξημένη δαπάνη (όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος) και εξέπιπτε αυξημένα ποσά Φ.Π.Α., μειώνοντας τον Φ.Π.Α. που τελικά κατέβαλε στο Δημόσιο (όσον αφορά την φορολογία προστιθέμενης αξίας).
- Η τιμολόγηση τουδιαφέρει κατά πολύ για ομοειδής διαφημίσειςπου 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....., στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, με άλλους που υπερτερούν σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του, προκύπτει ότι ο τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενωνχωρίς αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.
- Λαμβάνονταν μέριμνα ώστε να σχηματισθεί ένας «φάκελος διαφήμισης», ο οποίος περιείχε όλα τα δικαιολογητικά εκείνα που εκ πρώτης όψεως αποδείκνυαν την νομιμότητα της συναλλαγής (συμφωνητικό, φωτογραφικό και/ή κινηματογραφικό υλικό, γραμμάτια είσπραξης, τραπεζικά παραστατικά κ.λ.π.). Από την έρευνα όμως αποδείχθηκε ότι, στις πλείστες των περιπτώσεων, το περιεχόμενο του «φακέλου διαφήμισης» δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα αλλά δημιουργήθηκε με σκοπό να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό και να επιδειχθεί, εφόσον ζητηθεί, στις ελεγκτικές φορολογικές αρχές για να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

- Σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις συντάσσονται ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύκαι της διαφημιζόμενης επιχείρησης, στα οποία γίνεται σύντομη αναφορά των όρων της «συμφωνίας» και τα οποία κατατίθενται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., χρησιμοποιούνται δε ως δικαιολογητική βάση για την υπερτιμολόγηση των διαφημίσεων.
- Αναρτώνται επίσης διαφημιστικές πινακίδεςμε τον λογότυπο της διαφημιζόμενης επιχείρησης και λαμβάνονται φωτογραφίες για να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης της διαφήμισης.
- Για να αποδειχθεί, τέλος, ότι το τίμημα που αναγράφεται στα τιμολόγια έχει καταβληθεί, πρόσωπα που ανήκαν στην διοίκηση και στο λογιστήριο τουμεριμνούσαν και με διάφορες μεθόδους που εφάρμοζαν (ανακύκλωση των χρημάτων....., καταχώρηση στους τραπεζικούς λογαριασμούςσυμψηφιστικών κινήσεων χωρίς διακίνηση τραπεζογραμματίων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών καθώς και παρεμβολές στην διαδικασία εξόφλησης των τιμολογίων προσωπικών λογαριασμών των μελών του.....), λάμβαναν από τις τράπεζες με τις οποίες συνεργάζονταν οκαι παρέδιδαν στη συνέχεια στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης το οποίο οι τελευταίες χρησιμοποίησαν ως δικαιολογητικό για να αποδείξουν την νομιμότητα των συναλλαγών τους με τον
- Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τουστις τράπεζεςπροκύπτει πως σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν ταυτόχρονα οι ισόποσες καταθέσεις και αναλήψεις, στα ίδια καταστήματα, δίχως την αναγραφή της σύνθεσης των χαρτονομισμάτων πάνω στα παραστατικά από τους ταμίες (συμψηφιστικές εγγραφές) ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως 300.000,00 € με μετρητά για λογαριασμό πελατών του από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του, τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του
- Οι ταμίες των καταστημάτων της τράπεζας, οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή τουκαι κυρίως ο
- Ο, εκ των εξουσιοδοτημένων από τονατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ή ατόμων της διοίκησής του.

- 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 και πανομοιότυπα** φορολογικά στοιχεία με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα, τόσο ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής, όσο και ως προς την διαδικασία της φερόμενης εξόφλησης τους ,έκδοσης
- όλοι οι τρόποι εξόφλησης των τιμολογίων έγιναν προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, για να εμφανίζονται δηλ. τα αναγραφόμενα ποσά της διαφήμισης, ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά παραστατικά και όλα τα μεγάλα χρηματικά ποσά που φέρεται να έχουν διακινηθεί, να καλύπτονται από υποτιθέμενες καταθέσεις στον λογ/μο του

Ειδικά, όσον αφορά την διερεύνηση των τραπεζικών παραστατικών, με τα οποία φέρεται η προσφεύγουσα να εξοφλεί τα ληφθέντα τιμολόγια από τονστην κρινόμενη χρήση, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι και στην περίπτωση αυτή χρησιμοποιήθηκε ακριβώς η ίδια μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε από τον, προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια σε όλες τις συναλλαγές του με τις λήπτριες επιχειρήσεις των εικονικών τιμολογίων που τους εξέδωσε όπου πρόσωπα που ανήκαν στο περιβάλλον του, μεριμνούσαν ώστε να διενεργούνται καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του από τους ίδιους στο όνομα της λήπτριας επιχείρησης των τιμολογίων, με τις οποίες «εξοφλούνταν» τα εικονικά τιμολόγια διαφημίσεων, προκειμένου οι λήπτριες επιχειρήσεις να λάβουν το τραπεζικό παραστατικό (γραμμάτιο είσπραξης) για να το χρησιμοποιήσουν ως αποδεικτικό εξόφλησης του εικονικού τιμολογίου.

Έτσι στην κρινόμενη περίπτωση: **α)** η κατάθεση του ποσού των 50.000,00 ευρώ που έγινε στην Τράπεζα (ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ) επί της οδού..... στον υπ' αριθμό τραπεζικό λογαριασμό του και για το οποίο εκδόθηκε το με αριθμό2004 γραμμάτιο είσπραξης, για την εξόφληση του με αριθμό2004 τιμολογίου , **πραγματοποιήθηκε από τον** (και όχι παρουσίας του όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα) ο οποίος ήταν πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από τον, αφού **προηγουμένως** πραγματοποίησε ανάληψη από τον ίδιο λογαριασμό. **β)** Η δε εξόφληση του ποσού των 9.000,00 ευρώ το οποίο και αποτελεί το ποσό του Φ.Π.Α., του κρινόμενου τιμολογίου πληρώθηκε με την επιταγή Νοτης Τράπεζας..... στις/2004, η κίνηση της οποίας δεν φαίνεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του

Επειδή από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές, μέρος

των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αναγραφόμενη αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«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. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1087/10-06-2005 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.05) στο κεφάλαιο λοιπά θέματα ελέγχου διευκρινίζεται ότι «..Σημειώνεται τέλος ότι οι νέες διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004 ισχύουν στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, από την ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού (14/12/04) και μετά, **δηλαδή ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 14/12/04 και μετά...**»

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος και σε καμία περίπτωση δεν βασίζεται αποκλειστικά στον γενικό χαρακτηρισμό της συναλλακτικής συμπεριφοράς του Πιο συγκεκριμένα, η με ημερομηνία θεώρησης2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας για την προσφεύγουσα επιχείρηση, το πόρισμα και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετήθηκαν από την με ημερομηνία θεώρησης2015 έκθεση ελέγχου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, την μερική εικονικότητα των ληφθέντων, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψιν της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (ΣΔΟΕ) που αφορούν την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση , οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους

που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στο κεφάλαιο 5 (Πραγματικά περιστατικά- διαπιστώσεις ελέγχου) και 6 (Πόρισμα ελέγχου) της με ημερομηνία θεώρησης2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση, και η οποία ελήφθη υπόψιν στην με ημερομηνία θεώρησης2015 έκθεσης ελέγχου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση:

Χρήση 2004 , διαχειριστική περίοδος (01/01/2004 – 31/12/2004)]

Η με αριθμό2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 χρήσης 2004 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσσαλονίκης σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικού ποσού προστίμου **27.000,00€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).