



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 202/17-11-2015

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, κατά του υπ' αρ. **Οριστικού προσδιορισμού προστίμου του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης.
4. Τον υπ' αρ. **Οριστικό προσδιορισμό προστίμου του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, των απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον με αριθμό προβαλλόμενο **Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 44.000,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10β, 6, 9 παρ.1, 19 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, σε πέντε (5) περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14 & 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην αποδοχή-λήψη πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας και συγκεκριμένα των υπ' αρ. Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 44.000,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 7.920,00€) εκδόσεως του «.....» Α.Φ.Μ.:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ο με αριθμό Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Οι κατηγορίες δεν στοιχειοθετούνται βάσει συγκεκριμένων στοιχείων αλλά βάσει ενός γενικού χαρακτηρισμού της συναλλακτικής συμπεριφοράς του

β. Ο προσδιορισμός του προστίμου είναι λανθασμένος, καθώς θα έπρεπε να υπολογιστεί σύμφωνα

με το άρθρο 55 παρ. γ του Ν. 4174/2013.

γ. Η μη διενέργεια ουσιαστικού και ενδελεχούς ελέγχου από την φορολογική αρχή καθώς και η αδυναμία προσδιορισμού του κόστους της διαφήμισης αντίκειται στη χρηστή διαχείριση και στην ιδιαίτερη εμπιστοσύνη και συνεργασία που πρέπει να υπάρχει μεταξύ του πολίτη και του κράτους.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

- **Επειδή**, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τις αποδοθείσες παραβάσεις. Ειδικότερα, ο έλεγχος προέβη στις συγκεκριμένες διαπιστώσεις κατόπιν ενδελεχούς έρευνας και αξιολόγησης όλων των διαθέσιμων στοιχείων (κινήσεις λογαριασμών, συμφωνητικά κλπ), τα οποία ελήφθησαν στα πλαίσια ελέγχου τόσο της προσφεύγουσας επιχείρησης όσο και του «.....» Α.Φ.Μ.:
- **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 από έκθεση ελέγχου της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. 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. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
 - ✓ Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον για τα έτη 2001 έως 2005 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.208 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 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 στον για τα έτη 2006 έως 2011 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε συνολικά 2.166 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον ΦΠΑ.
 - ✓ Είκοσι δύο επιχειρήσεις, λήπτριες τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για διαφήμιση από τον οι οποίες έλαβαν συνολικά εκατόν δεκαεννέα (119) Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία 4.966.019,80€ πλέον Φ.Π.Α. 893.883,56€, δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/10.
 - ✓ Τέσσερις επιχειρήσεις, λήπτριες τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για διαφήμιση από τον οι οποίες έλαβαν συνολικά δεκαέξι (16) Τ.Π.Υ. με συνολική καθαρή αξία 267.000,00€ δήλωσαν τα παραπάνω ληφθέντα φορολογικά παραστατικά ως

εικονικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/10, με ποσοστό δηλωθείσας μερικής εικονικότητας που κυμαίνεται από 33,33% έως 90,00%.

- ✓ Οι αναγραφόμενες τιμές επί των εκδοθέντων από τον γυμναστικό σύλλογο τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για τον ίδιο τρόπο διαφήμισης, στον ίδιο χώρο και στην ίδια ομάδα διαφέρουν κατά πολύ. Αναλυτικότερα, η ομοειδής διαφήμιση (πινακίδα) τιμολογείται από τον το 2002 με ποσά από 829€ /μήνα έως 14.667€ / μήνα, γεγονός που καταδεικνύει ότι ο δεν τηρούσε συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική, παρά τιμολογούσε σε οποιαδήποτε αξία χρειαζόταν η εκάστοτε λήπτρια επιχείρηση.
- ✓ Οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ογια διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του τόσο στην προσφεύγουσα όσο και σε άλλες επιχειρήσεις δεν έχουν συνάφεια αλλά είναι πολλαπλάσιες (από τριπλάσιες έως δεκαπλάσιες) από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε γήπεδα που αγωνίζονταν επαγγελματική ομάδα μπάσκετ της ίδιας πόλης (.....), η οποία μάλιστα αγωνιζόταν σε γήπεδο πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας. Επιπλέον, συμμετείχε στο δεύτερο κατά σειρά δημοφιλέστερο ομαδικό άθλημα στην Ελλάδα, το οποίο συγκεντρώνει πολύ περισσότερους φιλάθλους, έχει πολύ μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης και συγκεντρώνει πολύ μεγαλύτερη διαφημιστική δαπάνη.
- ✓ Η αντίστοιχη διαφημιστική προβολή (ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων) σε γήπεδο άλλου αθλητικού σωματείου που εδρεύει στην ίδια πόλη (.....) τιμολογούνταν με τιμές που κυμαίνονταν από 1.500,00€ έως 10.000,00€ για ολόκληρη την αγωνιστική περίοδο, τιμές δηλαδή που υπολείπονται σημαντικά από αυτές στις οποίες τιμολογούσε οόμοιες διαφημίσεις, όπως και τις διαφημίσεις της προσφεύγουσα
- ✓ Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της χρήσης 2002 φέρεται να εξοφλήθηκαν με κατάθεση μετρητών αλλά και επιταγών σε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως του
- ✓ Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου στις τράπεζες ΕΘΝΙΚΗ, ΓΕΝΙΚΗ, ΑΓΡΟΤΙΚΗ, ΕΜΠΟΡΙΚΗ, ALPHA προκύπτει 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). Στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως ΕΥΡΩ 300.000,00 με μετρητά για λογαριασμό πελατών του σωματείου από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του, τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του σωματείου.

- ✓ Οι ταμίες των καταστημάτων της Ε.Τ.Ε., της Γενικής και της Εμπορικής 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 κ.Οι πρακτικές που εφαρμόστηκαν για την εξόφληση των τιμολογίων της προσφεύγουσας εφαρμόστηκαν και σε δεκάδες άλλες λήπτριες επιχειρήσεις του, γεγονός που καταδεικνύει ότι η περίπτωση της προσφεύγουσας επιχείρησης εντάσσεται στις μεθόδους υπερτιμολόγησης που εφαρμόστηκαν από τονπρος όλους τους λήπτες.
 - ✓ Η προσφεύγουσα, ενώ στο έτος 2002 έλαβε Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 51.920€, φαίνεται να καταβάλει συνολικά το ποσό των 55.088 ευρώ. Κατέβαλε δηλαδή παραπάνω το ποσό των 3.168 ευρώ, ποσό το οποίο εάν το διαιρέσουμε δια του δυο (1584) αντιστοιχεί σε αξίες ΦΠΑ δύο τιμολογίων.
 - ✓ Το περιεχόμενο των συμφωνητικών μεταξύ της προσφεύγουσας και του είναι γενικό και αόριστο κάτι που δεν συνάδει με έγγραφες συμφωνίες δύο μερών όταν αυτές αναφέρονται σε συμφωνία πολλών χιλιάδων ευρώ.
 - ✓ Από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε την διαφήμιση μέσω πινακίδων.
- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλίων των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές, μέρος των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αναγραφόμενη αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής. Για τους ανωτέρω λόγους, ορθώς τα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται, στην από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.
- **Επειδή**, στην συγκεκριμένη περίπτωση ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο και η βάση υπολογισμού 2, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ 10 του Ν. 2523/97. « Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες

προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων ευρώ..... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 32 του Ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α) Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου(Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε το προβλεπόμενο σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Κατά συνέπεια, ορθά επιβλήθηκαν οι κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 του Ν. 2523/97. Στο συγκεκριμένο θέμα αναφέρεται και η ΠΟΛ 1210/6-9-2013, σύμφωνα με την οποία «.....Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 10 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τη δημοσίευση του Κ.Φ.Δ., δηλαδή μέχρι και 25.7.2013 και εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα από το φορολογούμενο να κρίνονται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 Κ.Φ.Δ. Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις: α) Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, για πράξεις που διαπράττονται μέχρι και 25.7.2013 ή, κατ' εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ.».

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, είναι παντελώς ανυπόστατος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η μη διενέργεια ουσιαστικού και ενδεδειγμένου ελέγχου από την φορολογική αρχή καθώς και η αδυναμία προσδιορισμού του κόστους της διαφήμισης αντίκειται στη χρηστή διαχείριση και στην ιδιαίτερη εμπιστοσύνη και συνεργασία που πρέπει να υπάρχει μεταξύ του πολίτη και του κράτους.
- **Επειδή**, όπως έχει ήδη αναφερθεί οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του ελέγχου ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τις αποδοθείσες παραβάσεις σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης.
- **Επειδή**, το ύψος της δαπάνης δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς δεδομένου ότι πρόκειται για υπηρεσία, για την οποία δεν υπάρχει καθορισμένο εύρος κανονικών τιμών, αφού το κατά περίπτωση κόστος της συναρτάται άμεσα πέραν των αντικειμενικά άμεσα προσδιορίσιμων παραγόντων (υλικά διαφημιστικής καταχώρησης) και από παράγοντες που σχετίζονται με την άυλη αξία του διαφημιστικού μέσου όπως φήμη, αναγνωρισιμότητα, προβολή κ.α. Επίσης, το ακριβές ύψος της δαπάνης δεν προκύπτει ούτε από τις μαρτυρικές καταθέσεις που ελήφθησαν στα πλαίσια ελέγχου τουαλλά ούτε και από την αξιοποίηση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του συλλόγου και ιδιαίτερα της κίνησης των λογαριασμών ταμείου και καταθέσεων όψεως, καθώς αυτοί τηρούνταν πλημμελώς αντιβαίνοντας κάθε έννοια των διατάξεων του Κ.Β.Σ.
- **Επειδή**, στο άρθρο 5 παρ. 10β του Ν. 2523/97 προβλέπεται η περίπτωση αδυναμίας προσδιορισμού της αξίας της μερικής εικονικότητας του στοιχείου. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι «.....Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».
- **Επειδή**, όσον αφορά τις ανωτέρω παραβιασθείσες, κατά την προσφεύγουσα επιχείρηση, αρχές: Η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. Επίσης, δεν

παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	44.000,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).