



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

Θεσσαλονίκη, 16/11/15

Αριθμός απόφασης: 200

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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. Την με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....**ΑΕ**», με **ΑΦΜ** «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ «.....», η οποία τελεί σε κατάσταση πτώχευσης, εκπροσωπούμενη από τον σύνδικο πτώχευσης δικηγόρο «.....», κατά της υπ.αρ. «.....» **Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....» ποσού 349.998,00 ευρώ, συμπεροσβάλλοντας και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....»,
4. Την υπ.αρ. «.....» Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....» ποσού 349.998,00 ευρώ και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....»,
5. Τις από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Σε συνέχεια του υπ.αρ. «.....» πληροφοριακού εγγράφου του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....» για τη διερεύνηση της νομιμότητας των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τον «.....» στις διαχειριστικές χρήσεις 2003 ως 2005, εκδόθηκε από την ως άνω Υπηρεσία οι υπ.αρ. «.....» και «.....» εντολές επεξεργασίας προς αξιοποίηση των κατασχεθέντων με την Νο «.....» έκθεση κατάσχεσης, προκειμένου να διερευνηθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ και ΦΠΑ στην εν λόγω επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα με την υπ.αρ. «.....» απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης και ορίστηκε σύνδικος αυτής ο δικηγόρος «.....».

Με βάση τον ως άνω έλεγχο συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η υπ. αριθμ. «.....» (ΤΑΧΙΣ «.....») Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....», με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις εκ μέρους της επιχείρησης στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Βάσει των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. «.....» οι Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. και δη οι υπ. αριθμ. «.....» πράξη ποσού 150.000,00 ευρώ, υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 300.000,00 ευρώ, και υπ.αρ. «.....» πράξη ποσού 349.998,00 ευρώ για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 αντίστοιχα και ειδικότερα :

- Με την υπ. αριθμ. «.....» **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....»** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **150.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2003 έως 31/12/2003**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Τριών (3) Μερικώς Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα α) του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, β) του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, και γ) του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, έκδοσης όλων των ανωτέρω του «.....» με Α.Φ.Μ. «.....», κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11 και 14, αρ 18 παρ. 2 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται

από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.

- Με την υπ. αριθμ. «.....» **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....»,** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **300.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2004 έως 31/12/2004**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της λήψης **Έξι (6) Μερικώς Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα α)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, β)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, γ)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, δ)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, ε)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, και στ)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00, έκδοσης όλων των ανωτέρω του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11 και 14, αρ 18 παρ. 2 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.
- Με την υπ. αριθμ. «.....» **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....»,** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **349.998,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2005 έως 31/12/2005**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της λήψης **Έξι (6) Μερικώς Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα α)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 58.333,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 11.083,27, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 69.416,27, β)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 58.333,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 11.083,27, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 69.416,27, γ)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 58.333,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 11.083,27, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 69.416,27, δ)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 58.333,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 11.083,27, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 69.416,27, ε)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 58.333,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 11.083,27, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 69.416,27, και στ)του **Τ.Π.Υ. με αρ «.....»,** καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 58.333,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 11.083,27, και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 69.416,27, έκδοσης όλων των ανωτέρω του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....» κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11 και 14, αρ 18 παρ. 2 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της υπ.αρ. «.....» **Οριστικής Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....» ποσού 349.998,00 ευρώ, συμπεροσβάλλοντας και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....», επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

-Παράβαση για μη νόμιμη κλήση προς ακρόαση, καθόσον, μολονότι επιδόθηκε κλήση προς ακρόαση στον σύνδικο πτώχευσης και στο νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης, αυτές δεν συνοδεύονταν από την από «.....» έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.

- Στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ δεν γίνεται αναφορά στην επίδειξη εντολής ελέγχου στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, και ως εκ τούτου υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ακυρότητα της προσβαλλόμενη πράξης

- Μη απόδειξη της εικονικότητας της συνολικής αξίας των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων.

- Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής και επιρροή του ελέγχου από τη γενικότερη συμπεριφορά της διοίκησης του «.....».

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....**ΑΕ**», με **ΑΦΜ** «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. «.....», η οποία τελεί σε κατάσταση πτώχευσης, εκπροσωπούμενη από τον σύνδικο πτώχευσης δικηγόρο «.....», και η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΛΟΓΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ ΓΙΑ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι υπάρχουν νομικές πλημμέλειες στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ειδικότερα υπάρχει παράβαση για μη νόμιμη κλήση προς ακρόαση, καθόσον μολονότι επιδόθηκαν οι σχετικές κλήσεις προς ακρόαση στον σύνδικο πτώχευσης και στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης «.....» (πρόεδρο του τελευταίου ΔΣ και διευθύνοντα σύμβουλο της ελεγχόμενης), παρά ταύτα δεν επιδόθηκε η από «.....» έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, στερώντας την δυνατότητα στην προσφεύγουσα να εκθέσει επ' αυτών τις απόψεις της, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι **δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό, γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην

περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη επίδοσης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, καθόσον με την υπ.αρ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. «.....», επιδόθηκε την 5-6-2015 στην προσφεύγουσα, δια των εκπροσώπων της, η υπ.αρ. «.....» (TAXIS «.....») και από «.....» έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....», επί της οποίας βασίστηκε και η προσβαλλόμενη πράξη, κάθε δε άλλο στοιχείο που χρησιμοποιήθηκε στον εν λόγω έλεγχο δεν ήταν απαιτούμενο να συκοινοποιηθεί, η δε έλλειψη κοινοποίησής τους δεν επιφέρει σε καμιά περίπτωση παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθιστώντας άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη.

Εξάλλου, η προσφεύγουσα, μετά την υπ.αρ. «.....» κλήση για υποβολή απόψεων κατ'άρθρο 6 ν 2690/1999, είχε τη δυνατότητα να ζητήσει και να λάβει γνώση όλων των εγγράφων και αποδεικτικών στοιχείων που είχε στα χέρια του ο έλεγχος, προκειμένου να αντικρούσει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης των εικονικών στοιχείων που της κοινοποιήθηκαν με το υπ.αρ «.....» Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, μη αποστερούμενου καθ'οιονδήποτε τρόπο του δικαιώματός της για δικαστική προστασία.

1β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΕΠΙΔΕΙΞΗ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, στα πλαίσια της υπ.αρ. «.....» εντολής ελέγχου το ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....» επέδωσε, σύμφωνα με το νόμο, στα γραφεία της ως άνω Υπηρεσίας, στον σύνδικο πτώχευσης της προσφεύγουσας, την υπ.αρ. «.....» πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων, κοινοποιώντας του έτσι την ως άνω εντολή ελέγχου με βάση την οποία διενεργούταν ο συγκεκριμένος έλεγχος και καλώντας τον να προσκομίσει τα απαιτούμενα για τη διενέργεια του ελέγχου.

Επομένως, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα, δια του εκπροσώπου της, που προσήλθε στα γραφεία της εν λόγω Υπηρεσίας, έλαβε γνώση της ως άνω εντολής ελέγχου και των υπαλλήλων που την διενεργούσαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου και αναπόδεικτου του εν λόγω ισχυρισμού της.

2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΛΟΓΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ –ΛΟΓΟΙ ΟΥΣΙΑΣ

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 στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 1 του Ν 252/1997 ορίζεται η έκδοση ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αδίκημα φοροδιαφυγής και ειδικότερα « Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά

στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας».

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του εν λόγω 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 τόσον ο εκδότης, όσον 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, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στο Κεφάλαιο 6 (Πόρισμα Ελέγχου) της υπ. αριθμ. «.....» (TAXIS «.....») και από «.....» Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. «.....» για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου και η ΕΔΕΥΘ του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....» στο σωματείο «.....», και σύμφωνα με τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε για τα έτη 2001 έως 2005 ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας 62.619.563,34 ΕΥΡΩ πλέον ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση, ενώ για τα έτη 2006 έως 2011 το σωματείο εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας 62.681.850,00 ΕΥΡΩ πλέον ΦΠΑ, εκδίδοντας συνολικά 4502 Τ.Π.Υ. για τις παραπάνω χρήσεις.
- Πολλές από τις ως άνω εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, οι οποίες έλαβαν από τον «.....» πανομοιότυπα τιμολόγια με αυτά που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση, τόσο ως προς τον τρόπο και το είδος της προβολής, όσο και ως προς την διαδικασία της φερόμενη εξόφλησής τους, προσήλθαν και δήλωσαν ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν από τον «.....» με τον ν 3888/10.
- Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου στις τράπεζες «.....» 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), ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως 300.000,00 ΕΥΡΩ 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 «.....», της «.....» και της «.....» τράπεζας οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του σωματείου, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων, δηλαδή του «.....» και κυρίως ο κ. «.....».
- Ο «.....», εκ των εξουσιοδοτημένων από τον «.....» ατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ΓΣ ή ατόμων της διοίκησής του.
- Η τιμολόγηση του «.....» διαφέρει κατά πολύ για τον ίδιο τρόπο διαφήμισης – πανό στον ίδιο χώρο και με την ίδια ομάδα που κυμαίνεται από ΕΥΡΩ 829 ανά μήνα έως ΕΥΡΩ 50.000,00 ανά μήνα.
- Οι αναγραφόμενες αξίες των τιμολογίων του «.....» ουδεμία σχέση έχουν με τις πραγματικές τιμές που ισχύουν για διαφήμιση με πανό σε γήπεδα που αγωνίζονται οι επαγγελματικές ομάδες μπάσκετ και βόλεϊ, όπως για παράδειγμα οι επαγγελματικές ομάδες μπάσκετ και βόλεϊ ανδρών του «.....».
- Ο «.....» ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν φορολογείτο και δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος για έσοδα από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, ενώ όσον αφορά τον ΦΠΑ, τηρούσε εγγραφές χωρίς παραστατικά και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, προσφέροντας στους πελάτες του-επιχειρήσεις δυνατότητα προβολής μέσα από τις αθλητικές του δραστηριότητες σε οποιαδήποτε αξία του ζητούσαν.
- Από το αποδεικτικό υλικό των διαφημίσεων που προσκόμισε ο «.....» και η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι τοποθετήθηκε εντός του γηπέδου η πινακίδα με το διακριτικό της τίτλο.
- Τα γραμμάτια είσπραξης της «.....» και της «.....» Τράπεζας που επέδειξε η ελεγχόμενη ως αποδεικτικά εξόφλησης των τιμολογίων δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, αποδεικνύοντας ότι οι επικαλούμενες εξοφλήσεις των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης με τον «.....» είναι εικονικές, διότι οι τραπεζικές καταθέσεις στην πραγματικότητα διενεργήθηκαν από εξουσιοδοτημένο άτομο του ΓΣ με χρήματα που προέρχονταν από και κατέληγαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου.
- Τα ιδιωτικά συμφωνητικά που υπογράφηκαν μεταξύ του «.....» και της ελεγχόμενης δεν ανταποκρίνονταν στην αληθινή αξία της διαφήμισης, αποδείχτηκε δε από τον έλεγχο ότι η σύνταξή τους έγινε προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των αυξημένων ποσών των συναλλαγών που αποτυπώνονται στα εκδοθέντα τιμολόγια.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία, τα οποία αφορούν συναλλαγές, μέρος των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αναγραφόμενη αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής, για τους ανωτέρω λόγους, στην υπ. αριθμ. «.,.....» (ΤΑΧΙΣ «.....») και από «.....» Έκθεση Ελέγχου του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. «.....» τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ορθώς, όπως και σε σχετικές εκθέσεις ελέγχου άλλων

υπηρεσιών, **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ**, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1 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 σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε στις ελεγχόμενες χρονιές, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και **η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση** και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. **Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).** Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ.αρ. «.....» **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....», για τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για πραγματοποίηση τακτικού ελέγχου στις ελεγχόμενες χρήσεις και η διακοπή της συνεργασίας της με τον «.....», ουδεμία σχέση έχουν με τον επίμαχο έλεγχο εικονικότητας φορολογικών στοιχείων που γίνεται στους λήπτες αυτών, αλλά ούτε αποδεικνύει τη μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί άδικης γενίκευσης και αβασάνιστου και ανατιολόγητου χαρακτηρισμού των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, απορρίπτεται ως ανυποστήρικτος και αναπόδεικτος, καθόσον ο έλεγχος, για να προβεί στο πόρισμά του, έλαβε μεν υπόψη του την συνολική τακτική του εκδότη συλλόγου ως πλαίσιο λειτουργίας-μεθοδολογίας του, εκτίμησε όμως αναλυτικά όσα στοιχεία είχε στη διάθεσή του για την ελεγχόμενη επιχείρηση και όσα αυτή του προσκόμισε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. «.....» Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....» ποσού 349.998,00 ευρώ,

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση

A/ A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία Κοινοποίησης πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Οικονομικό έτος	Συνολικό ποσό καταλογι- σμού
1	Η υπ'αριθμ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου	14/05/2015	5/6/2015	ΚΒΣ	2005	349.998,00 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).