



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

Θεσσαλονίκη 9/9/2015

Αριθμός απόφασης:91

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

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 π.δ. 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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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 αριθ. 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 από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα στην Θεσσαλονίκη και στην οδό «.....», κατά των με αρ. «.....», «.....», «.....» και «.....» Πράξεων

Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του άρθρ. 5, 6 και 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικών περιόδων 2006, 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθ. «.....», «.....», «.....» και «.....» Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του άρθρ. 5, 6 και 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικών περιόδων 2006, 2007, 2008 και 2009 του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 20/8/2015 εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από «.....' και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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:

1. Με την με αριθμό «.....» προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της «...» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 130.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 & 9 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 και 30§4 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά α) στην αποδοχή και λήψη δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων από «.....» - ΑΦΜ «.....», ενός εκάστου αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € και συνολικής καθαρής αξίας 50.000 € και β) στην αποδοχή και λήψη τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων από «....» - ΑΦΜ «.....», συνολικής καθαρής αξίας 80.000 €.
2. Με την με αριθμό «.....' προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της «...» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 110.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 & 9 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 και 30§4 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην αποδοχή και λήψη έξι (6) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων από «.....» - ΑΦΜ «.....», ενός εκάστου αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €.
3. Με την με αριθμό «.....» προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 80.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 & 9 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 και 30§4 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην αποδοχή και λήψη πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων από «.....» - ΑΦΜ «.....», ενός εκάστου αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €.
4. Με την με αριθμό «.....» προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της «...» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 90.000,00 € για την διαχειριστική περίοδο 2009 (01/01/2009 – 31/12/2009), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6 & 9 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 και 30§4 του ΚΒΣ. Το πρόστιμο αφορά στην αποδοχή και λήψη επτά (7) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων από «.....» - ΑΦΜ «.....», ενός εκάστου αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου τηςΔ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από τον «.....» και τον «.....» δεν είναι εικονικά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητάς τους και η Διοίκηση αυθαίρετα και αδικαιολόγητα έκρινε τα τιμολόγια αυτά μερικώς εικονικά.
2. Παραβιάστηκαν θεμελιώδης αρχές του Διοικητικού Δίκαιου και των λοιπών δικαιωμάτων του, όπως η Αρχή της νομιμότητας, η Αρχή της ακρόασης του Διοικούμενου, η Αρχή των χρηστών διοικητικών ηθών ή της χρηστής Διοίκησης, η αρχή της καλής πίστης, η Αρχή της έννομης αιτιολογίας των διοικητικών ενεργειών, το τεκμήριο της αθωότητας.
3. Παραβιάστηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας διότι είχε περαιώσει τις ελεγχόμενες χρήσεις και επ' ουδενί δεν έχουν προκύψει νέα στοιχεία για τη Διοίκηση. Επομένως είναι ανεπίτρεπτη η εντολή επανελέγχου σε χρήσεις που έχουν περαιωθεί και συνεπώς οι πράξεις πάσχουν από απόλυτη ακυρότητα.

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 τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 στοιχείο β', η έκδοση και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 1.200,00 €. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας δεν είναι δυνατός, τότε το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά 50%. Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος των προστίμων στις υπ. αριθμ. «.....», «.....», «.....» και «.....» Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ που εκδόθηκαν από Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για τα υπό κρίση 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 όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται 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 62.227.450,00 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση., καθώς και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΕΔΕΥΘ – ΣΔΟΕ στον «.....» για τα έτη 2002 έως 2010 και σύμφωνα με την από «.....» συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το σωματείο εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο «.....» θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από «.....» Έκθεση Ελέγχου που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. «.....» για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι 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 συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 πλέον ΦΠΑ.
- 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 62.227.450,00 € πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- 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) ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως 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 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 «...» με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του «.....» ή ατόμων της διοίκησής του.
- Η τιμολόγηση του «.....» διαφέρει κατά πολύ για ομοειδής διαφημίσεις στον ίδιο χώρο και με την ίδια ομάδα που 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 αθλητικούς συλλόγους, όπως οι επαγγελματικές ομάδες μπάσκετ και βόλεϊ του «.....» που υπερτερούν σε ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του «.....» (μεγαλύτερο πλήθος φιλάθλων και οπαδών, μεγαλύτερα γήπεδα- έδρες, μεγαλύτερη δημοτικότητα), προκύπτει ότι ο σύλλογος «.....» τιμολόγησε τις διαφημιστικές του υπηρεσίες με υπερπολλαπλάσιες αξίες σε σχέση με εκείνες των συγκρινόμενων συλλόγων χωρίς αυτό να μπορεί να δικαιολογηθεί.
- 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 φορολογικά στοιχεία με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα, έκδοσης «.....».
- Από τη συνολική αξία των τιμολογίων που η προσφεύγουσα έλαβε από τον «.....» καταβλήθηκε πραγματικά η αξία του αναλογούντος ΦΠΑ ενώ η καθαρή τους αξία είτε δεν ξοφλήθηκε είτε εξοφλήθηκε μέρος αυτής καθώς δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, αλλά και δεν εντοπίστηκαν από τον έλεγχο, παραστατικά εξόφλησής τους. Συγκεκριμένα, οι πληρωμές των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον «.....», συνολικής αξίας 392.700 €, διενεργήθηκαν με καταθέσεις μεγάλου ύψους μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου, που πραγματοποιήθηκαν από εξουσιοδοτημένο άτομο του συλλόγου και όχι από εκπρόσωπο ή υπάλληλο της επιχείρησης της προσφεύγουσας, με χρήματα που προέρχονταν από και κατέληγαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου.

Επειδή στην από «.....» Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. «.....» αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία τεσσάρων (4) Τ.Π.Υ. έκδοσης του «.....» προς την προσφεύγουσα, τη διαχειριστική περίοδο 2006 για τους κάτωθι λόγους:

- Σε όλες τις περιπτώσεις Τιμολογίων Π.Υ. που εξέδωσε ο «.....» στις διαχειριστικές περιόδους 2002-2010, η συνολική τιμολογηθείσα αξία της παροχής συγκεκριμένων διαφημιστικών υπηρεσιών ανά πελάτη και ανά συμφωνηθείσα χρονική περίοδο διαφήμισης είναι εξωπραγματικά υψηλή, ακόμα και για τα δεδομένα της ελεύθερης οικονομίας της αγοράς, στην οποία υπάρχουν αποδεκτοί κανόνες τιμολόγησης που καθορίζουν τα όρια και επίπεδα τιμών για κάθε αγαθό και υπηρεσία. Στις περιπτώσεις αυτές εντάσσονται και τα Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα από τον παραπάνω Σύλλογο στη διαχειριστική περίοδο 2006.
- Τα τιμολόγια εκδόσεως του «.....», συνολικής αξίας κάτω των 15.000 € έκαστο, εξοφλούνται με μετρητά μόνο λίγες μέρες μετά την έκδοσή τους και όχι μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγές όπως συμβαίνει κατά την κοινή πρακτική των εμπορικών συναλλαγών. Η μέθοδος αυτή αποτελεί συνήθη πρακτική σε εικονικές συναλλαγές, ιδιαίτερα μετά την 01/05/2002 που ίσχυσαν οι διατάξεις του άρθ. 18 παράγ. 2 εδάφιο β' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προκρίνεται και προτιμάται από τους συναλλασσόμενους διότι στερεί από τις ελεγκτικές Αρχές την δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων με παρακολούθηση της «ροής των χρημάτων» μέσω των «κινήσεων» των τραπεζικών λογαριασμών και των προσωπικών στοιχείων των κομιστών των επιταγών.
- Δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα αποδεικτικό υλικό για την πραγματοποίηση της διαφήμισης.

Επειδή ο επιδιωκόμενος σκοπός της ελεγχόμενης επιχείρησης, αναφορικά με την ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των επίμαχων εικονικών Τ.Π.Υ., ήταν η εκούσια και συστηματική φοροδιαφυγή στην φορολογία Εισοδήματος και τον Φ.Π.Α..

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 2674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου, που υποστηρίζει η προσφεύγουσα ότι δεν της δόθηκε ισχύουν τα εξής: το άρθρ. 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζει ότι: «...Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επισημαίνεται ότι η φορολογική διοικητική διαδικασία αποσκοπεί στη «βεβαίωση» του φόρου, υπό την έννοια της έκδοσης ατομικών διοικητικών πράξεων επιβολής ή προσδιορισμού ή καταλογισμού του φόρου. Αποτελεί ειδική διαδικασία σε σχέση με τη γενική διοικητική διαδικασία, η οποία και ρυθμίζει κατά τρόπο ιδιαίτερο - σε σχέση με τη γενική διάταξη του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας - την εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Η εφαρμογή του εν λόγω δικαιώματος του ενδιαφερομένου στη φορολογική διαδικασία πραγματοποιείται με την παροχή δυνατότητας, κατόπιν αιτήσεως του υπόχρεου, εξώδικης επίλυσης της διαφοράς. Κατά αυτόν τον τρόπο, καλύπτεται η υποχρέωση, που επιβάλλει το Σύνταγμα στη φορολογική διοίκηση, να καλέσει το φορολογούμενο, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του. Άλλωστε, όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 1724/05, 3134/03, 2612/00, 3222/00), το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης δεν ισχύει και δεν εφαρμόζεται καθολικά και απαρέγκλιτα, αφού αναγνωρίζονται περιπτώσεις που ατονεί και δεν έχει έδαφος εφαρμογής, όπως στις παρακάτω περιπτώσεις: α) όταν πρόκειται για κανονιστική διοικητική πράξη, β) όταν, κατ' αρχήν, ανακαλείται παράνομη διοικητική πράξη, η οποία είχε αρχικά εκδοθεί υπέρ του ενδιαφερομένου, γ) όταν συντρέχει λόγος εξυπηρέτησης γενικότερου δημοσίου συμφέροντος, δ) όταν πρόκειται για μέτρο διοικητικής εκτέλεσης, ε) όταν πρόκειται για διοικητική ενέργεια που κατά το νόμο είναι δέσμια ή στηρίζεται σε κριτήρια ή δεδομένα, που από τη φύση τους είναι αντικειμενικά, στ) όταν μέτρο που αφορά τη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος κινδυνεύει να αναβληθεί, να ματαιωθεί ή να καταστεί περιττό. Η θέση αυτή ενισχύεται και από το γεγονός, ότι οι πράξεις επιβολής, προσδιορισμού και καταλογισμού φόρου εκδίδονται κατά δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης (βλ. σχ. Κ. Δ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, β' έκδοση 1999). Συνεπώς, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος ακρόασης, που έθεσε το ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο, δεν αποτελεί η προηγούμενη ακρόαση του υπόχρεου, ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της φορολογικής απόφασης, η μη τήρηση του οποίου επάγεται τη νομική πλημμέλεια της υπό κρίση απόφασης.

Στην υπό κρίση περίπτωση, το ΣΔΟΕ «.....» επέδωσε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας «.....», την με αρ. «.....» κλήση προς ακρόαση προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. «.....» έγγραφό της ζήτησε παράταση 15 ημερών για να υποβάλλει τις απόψεις της η οποία και της δόθηκε από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε καμία απάντηση. Επομένως, τηρήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου κατά τις διατάξεις του άρθρου 20§2 του Συντάγματος.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 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 ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή των προστίμων του Κ.Β.Σ..

Επειδή όσον αφορά περαιτέρω τους ισχυρισμούς περί νομίμου, επαρκούς εμπειρισματομένης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρης κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρει όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή, πράξη, πρόσωπο και ημερομηνία καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις.

Επειδή η έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι πράξη διοικητική, διεπόμενη από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου και δεν συνιστά σε καμιά περίπτωση ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπεί μάλιστα στο να τιμωρήσει ποινικά την προσφεύγουσα και δεν συνιστά ούτε παρακολούθημα ούτε αναγκαίο συμπλήρωμα της ποινικής διαδικασίας, δεδομένου ότι η μία διαδικασία είναι σαφώς διακεκριμένη από την άλλη, ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων. Επιπλέον, το τεκμήριο αθωότητας δεν είναι δυνατόν να αφορά σε νομικά πρόσωπα, όπως η προσφεύγουσα που έχει μορφή Ο.Ε., αλλά μόνο σε φυσικά πρόσωπα καθώς αυτά διώκονται από τον Ποινικό Κώδικα. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης του τεκμηρίου αθωότητας απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997, δεν επιβάλλεται πρόστιμο Κ.Β.Σ., όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις, για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986. Στη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, που με βάση τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/1997 εφαρμόζεται και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο

ελέγχου. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ ΣτΕ402/2014) Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφ/ωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων (ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από «.....» έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. «.....» επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, 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 ημερομηνία κατάθεσης «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ «.....»

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 – 31/12/2006

Αρ. Π.Ε.Π.	Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.	Πλήθος	Συνολική Αξία
	1) Αποδοχή και λήψη δύο μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «.....» συνολικής καθαρής αξίας 50.000 €. 2) Αποδοχή και λήψη τεσσάρων εικονικών ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «.....» συνολικής καθαρής αξίας 80.000 €.	6	130.000,00

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Αρ. Π.Ε.Π.	Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.	Πλήθος	Συνολική Αξία
	Αποδοχή και λήψη έξι μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «.....» συνολικής καθαρής αξίας 110.000 €.	6	110.000,00

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Αρ. Π.Ε.Π.	Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.	Πλήθος	Συνολική Αξία
	Αποδοχή και λήψη πέντε μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «.....» συνολικής καθαρής αξίας 80.000 €.	5	80.000,00

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

Αρ. Π.Ε.Π.	Περιγραφή Παράβασης Κ.Β.Σ.	Πλήθος	Συνολική Αξία
	Αποδοχή και λήψη επτά μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «.....» συνολικής καθαρής αξίας 90.000 €.	7	90.000,00

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

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).