



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.11.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1849

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., ως συνδίκου πτώχευσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.05.2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.05.2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από06.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., ως συνδίκου πτώχευσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», 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 υπ' αριθ.05.2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» πρόστιμο ποσού 7.600,00 €, λόγω διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, του Τ.Π.Υ.10.2007 καθαρής αξίας 40.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.600,00 € και του Τ.Π.Υ.11.2007 καθαρής αξίας 40.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.600,00 €, εκδόσεως

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου άρθρου 6 ν. 2523/1997 της φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ακυρότητα της εκδοθείσας πράξεως σύμφωνα με το άρθρο 25 του Πτωχευτικού Κώδικα (Ν. 3588/2007).
- 2) Εφαρμοστέες αυτεπαγγέλτως οι νεώτερες ρυθμίσεις του ν. 4337/2015 σύμφωνα με τις οποίες επήλθε πλήρης κατάργηση του προστίμου για τη λήψη εικονικών τιμολογίων.
- 3) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
- 4) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 3588/2007 ορίζεται ότι: «1. Με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 της ΠΟΛ. 1030/2018 ορίζεται ότι: «2. Σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (σχετ. οι ΣτΕ 2311/2017 και 2986/2017), η αρχή της στέρησης του δικαιώματος άσκησης ατομικής δίωξης κατά του οφειλέτη, που αφορά όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές, συμπεριλαμβανομένου του Ελληνικού Δημοσίου όπως αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 25 του ΠτΚ, δεν αποκλείει την έκδοση μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, κατά την οποία η επιχείρηση του οφειλέτη λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ώστε να μετάρχει το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, που καταλείπεται πλέον ως μοναδική οδός για την ικανοποίησή του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτώχευσης.

3. α. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 37 και 62 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και οι πράξεις επιβολής προστίμων κοινοποιούνται στο πρόσωπο στο οποίο αφορούν. Σύμφωνα, δε, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του ΠτΚ, ο οφειλέτης από την κήρυξη της πτώχευσης στερείται αυτοδικαίως της διοίκησης (διαχείρισης και διάθεσης) της περιουσίας του, την οποία ασκεί μόνος ο σύνδικος ενώ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρ. 17 του ΠτΚ ο οφειλέτης δεν νομιμοποιείται μετά την κήρυξη της πτώχευσης σε δίκες που αφορούν την πτωχευτική περιουσία. Ωστόσο, σε περίπτωση κατεπείγοντος και αδράνειας του συνδίκου νομιμοποιείται κατ' εξαίρεση στη λήψη των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της πτωχευτικής περιουσίας (σχετ. και η ΠΟΛ 1126/2010). Επομένως, βάσει των διατάξεων του ΠτΚ ο σύνδικος ως διοικών την πτωχευτική περιουσία είναι επιφορτισμένος με την προστασία των εννόμων συμφερόντων και δικαιωμάτων των πιστωτών και του οφειλέτη επί της πτωχευτικής περιουσίας και ως εκ τούτου οφείλει να λάβει γνώση της εκδοθείσας πράξης προσδιορισμού φόρου ή προστίμου προκειμένου να εκτελέσει το έργο της συγκέντρωσης, διαχείρισης, αξιοποίησης και διανομής της πτωχευτικής περιουσίας που του έχει ανατεθεί από το νόμο.

β. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, εφόσον κατά τη διενέργεια ελέγχων σε φορολογούμενους, οι οποίοι έχουν κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, διαπιστώνεται η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ποσών φόρων ή οιοσδήποτε παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, οι εκάστοτε προβλεπόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων εκδίδονται επ' ονόματι του υπόχρεου οφειλέτη (πτωχός) και κοινοποιούνται τόσο στον υπόχρεο οφειλέτη (πτωχός) όσο και στον σύνδικο πτώχευσης, κατά τη συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 37 και 62 του ΚΦΔ και 17 του ΠτΚ...»

Κατά συνέπεια, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι ορθά η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' οριζόταν ότι: «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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) 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 που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017, με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου και ειδικότερα στο άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015 το οποίο ορίζει ότι «η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές

πράξεις επιβολής προστίμων.». Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣΤΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣΤΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ως ισχύει από 13.05.2017 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017. Επιπροσθέτως, το πρόστιμο το οποίο επιβλήθηκε είναι το ευνοϊκότερο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, ήτοι ανέρχεται στο πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε η προσφεύγουσα βάσει των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2018 έκθεση ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

α) από τον έλεγχο των παραστατικών που εξέδωσε ο και των ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ του συλλόγου και των πελατών του προκύπτει ότι ο εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για διαφημίσεις, σε διάφορες επιχειρήσεις, χωρίς να ακολουθεί μία συγκεκριμένη λογική και συναφή σε αξία τιμολογιακή πολιτική,

β) οι αναγραφόμενες τιμές στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφήμιση με πινακίδες στα γήπεδα, δεν έχουν καμία σχέση με τις ενδεικτικές τιμές, που ισχύουν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης, σε γήπεδα όπου αγωνίζονται επαγγελματικές ομάδες της ανώτερης κατηγορίας μπάσκετ ανδρών (.....), αγώνες που μεταδίδονται από κανάλια πανελλαδικής εμβέλειας και τους παρακολουθούν πολλές χιλιάδες φιλάθλων,

γ) Ο, εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις, υψηλότερα από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές ομάδες και ομάδες καλαθοσφαίρισης οι οποίες διαθέτουν γήπεδα μεγαλύτερης χωρητικότητας, κυριαρχούν στην κατάκτηση τίτλων (πρωταθλήματα-κύπελλα), έχουν ευρύτατη τηλεοπτική κάλυψη τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό, όπου αγωνίζονται κάθε χρόνο, και βέβαια δραστηριοποιούνται στο ποδόσφαιρο και την καλαθοσφαίριση, τα οποία προσελκύουν πολύ μεγαλύτερη διαφημιστική προβολή,

δ) από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογαριασμού καταθέσεων όψεως, παρότι ο τηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως, προκειμένου να μην υπάρχει η δυνατότητα αντιπαραβολής και επιβεβαίωσης των τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία του.

ε) ο προέβη σε διαγραφές χρεωστικών υπολοίπων των διαφημιζομένων πελατών, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα,

στ) στην συντριπτική τους πλειοψηφία οι εξοφλήσεις στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. του που έχουν γίνει με τραπεζικές καταθέσεις, δεν διενεργήθηκαν από τις επιχειρήσεις που έλαβαν τα

τιμολόγια, αλλά πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα που ανήκαν στην διοίκηση ή στο λογιστήριο του, τα οποία μεριμνούσαν ώστε να διενεργούνται καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του συλλόγου με τις οποίες «εξοφλούνταν» τα τιμολόγια διαφημίσεων που εκδόθηκαν,

ζ) την/2007 στις 12:44:51 η «.....» κατέθεσε σε λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα 47.600,00 € με το υπ' αριθ.11.2007 γραμμάτιο είσπραξης. Σχεδόν ταυτόχρονα κατατέθηκαν και άλλα χρηματικά ποσά από τρίτους με τα υπ' αριθ.11.2007,11.2007,11.2007,11.2007 και11.2007 γραμμάτια είσπραξης. Στις 12:58:39 έγινε ανάληψη από τον ανωτέρω λογαριασμό ύψους 134.000,00 €, από εξουσιοδοτημένο από τον άτομο και εν προκειμένω τον κ. Όπως διαπιστώθηκε οι καταθέσεις που προηγήθηκαν ήταν πλασματικές, τουλάχιστον μέχρι το ύψος της ανάληψης και έγιναν με μοναδικό σκοπό να εκδοθεί το αντίστοιχο τραπεζικό παραστατικό για να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές. Επιπροσθέτως την/2008 στις 11:09:54 η «.....» κατέθεσε σε λογαριασμό του της Γενικής Τράπεζας 40.000,00 € με το υπ' αριθ.04.2008 γραμμάτιο είσπραξης. Άμεσα μετά κατατέθηκε από τρίτο το ίδιο ποσό με το υπ' αριθ.04.2008 γραμμάτιο είσπραξης της Γενικής Τράπεζας ενώ στις 13:16:23 έγινε ανάληψη από τον ανωτέρω λογαριασμό ύψους 15.000,00 €, από εξουσιοδοτημένο από τον άτομο και εν προκειμένω τον κ. Η υπογραφή τόσο στα γραμμάτια είσπραξης, όσο και στο ένταλμα πληρωμής με το οποίο έγινε η ανάληψη, είναι πανομοιότυπη, ενώ αναφέρεται και ολογράφως το ονοματεπώνυμο του

η) δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας για τους εξής λόγους:

- το ύψος της δαπάνης για διαφημιστική καταχώρηση δεν μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς δεδομένου ότι πρόκειται για υπηρεσία για την οποία δεν υπάρχει καθορισμένο εύρος αποδεκτών τιμών,
- το είδος της δαπάνης δεν υπόκειται σε διατάξεις προσδιορισμού του εύρους της τιμολογηθείσας αξίας από το αρμόδιο Υπουργείο Ανάπτυξης, και ουσιαστικά ρυθμίζεται από τους κανόνες λειτουργίας του ανταγωνισμού της ελεύθερης αγοράς, κατόπιν διαπραγμάτευσης μεταξύ των συμβαλλομένων,
- δεν προκύπτει από την αξιοποίηση των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης και ιδιαίτερα της κίνησης των λογαριασμών ταμείου και καταθέσεων όψεως δεδομένου, ότι όπως διαπιστώθηκε αυτοί τηρούνταν πλημμελώς αντιβαίνοντας κάθε έννοια των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ. Είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι ο κατά διαστήματα προέβαινε σε εικονικές καταχωρήσεις δαπανών για να μειώνεται το υπόλοιπο των χρηματικών διαθεσίμων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη απόδειξης της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....06.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., ως συνδίκου πτώχευσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.05.2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

Πρόστιμο	7.600,00€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.