



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 10-02-2015

Αριθμός απόφασης 525

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 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».

γ. 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».

δ. 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/2014 ενδικοφανή προσφυγή της "....." με Α.Φ.Μ., η οποία έχει έδρα στο , στην οδό κατά της υπ' αριθμ./2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

..... για την διαχειριστική περίοδο 01/01/04- 31/12/04 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ./2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/04-31/12/04 της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση καθώς και την από οικεία έκθεση επανελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από **εισήγηση του Α3** τμήματος της υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της “.....” με Α.Φ.Μ. 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' αριθμ./2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/ 2004, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης ΦΠΑ ποσού 4.263,65€ πλέον 5.116,38€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον μετά την διενέργεια επανελέγχου, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα στην διαχειριστική περίοδο 01/01/04 – 31/12/04, τα βιβλία και στοιχεία για την εν λόγω χρήση κρίθηκαν ανακριβή, (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 και 7 του Π.Δ. 186/92), τα δε ακαθάριστα έσοδα , προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94, και την μη αναγνώριση των δηλωθέντων με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ./**2004 ΤΠΥ** καθαρής αξίας **10.300,00€** πλέον Φ.Π.Α 1.854,00 €.

Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε με την με αριθμ./13 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. από την ελεγκτή της ίδιας Υπηρεσίας, η οποία συνέταξε την από έκθεση επανελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας, δεδομένου ότι για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004 η προσφεύγουσα έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο βάσει της ΠΟΛ. 1037/05 Α.Υ.Ο.

Αιτία του επανελέγχου είναι τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στη ανωτέρω

Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ./2013 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ. Π.Ε. Αττικής, με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2005 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 22.500,00€. Με αφορμή το ανωτέρω δελτίο και επειδή υπήρχαν στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, επανεκδόθηκε η ανωτέρω εντολή επανελέγχου στις με βάση συμπληρωματικά στοιχεία για τις χρήσεις 2004 και 2005.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά η παραπάνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να ακυρωθεί και εξαφανιστεί στο σύνολό της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που παρείχε η προσφεύγουσα με το από και αριθμ. πρωτ./2014 υπόμνημά της, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, με αποτέλεσμα να ορίσει την αξία των φορολογητέων εκροών σε 348.061,57 € αντί των δηλωθέντων και αρχικώς ελεγχθέντων 334.674,79€ και έτσι ορίστηκε το χρεωστικό υπόλοιπο σε 4.263,65€ πλέον 5.116,38€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

- Το επίμαχο με αριθμό/2005 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 26.775,00 ευρώ, αφορούσε την προβολή τεσσάρων (4) διαφημιστικών πινακίδων στα κλειστά γυμναστήρια Μπάσκετ –, στο παρκέ και στον αγωνιστικό χώρο, με τηλεοπτική κάλυψη. Το ποσό του τιμολογίου καταβλήθηκε κανονικά , καθώς κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης. Η αυθημερόν εξόφληση του ποσού του τιμολογίου έγινε διότι με τα ίδια πρόσωπα είχαν συνεργασθεί ξανά, χωρίς να γνωρίζουν περί εικονικότητας, για τη χρήση 2004 , καθώς τις διαφημίσεις εκείνης της συνεργασίας, τις είχε πραγματοποιήσει άλλη εταιρεία του «ομίλου», και συγκεκριμένα η, οπότε και δεν είχε λόγο να μην εξοφλήσει αμέσως τις υπηρεσίες.

- Για την πραγματοποίηση της συναλλαγής παραδόθηκαν στην προσφεύγουσα φωτογραφίες από την πλευρά της εκδότριας επιχείρησης, οι οποίες απεικονίζουν πράγματι την εκτέλεση της συναλλαγής, δηλαδή τη διαφήμιση της εταιρείας , στα κλειστά γυμναστήρια Μπάσκετ –

- Εξαιτίας της μη πληρωμής του τέλους διαφήμισης , το επίμαχο τιμολόγιο **δεν εξέπεσε** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Κρίσιμο δε στοιχείο για την επάρκεια των βιβλίων είναι το γεγονός ότι το φερόμενο ως εικονικό τιμολόγιο δεν εξέπεσε ποτέ από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δηλαδή δεν επηρέασε την οικονομική και φορολογική της θέση. Σε καμία δε περίπτωση δεν επηρεάστηκε ο φορολογικός έλεγχος. Οι λογιστικές διαφορές με βάση το επίμαχο τιμολόγιο είναι μηδενικές (0), σύμφωνα με τις διαπιστώσεις

- Για την επάρκεια των βιβλίων της επιχείρησης έχει ήδη αποφανθεί ο προηγούμενος φορολογικός έλεγχος, ο οποίος τα έχει θεωρήσει ακριβή και δεν είναι σωστό ο έλεγχος να κρίνει ξανά το κύρος τους.

Η κρίση για την ανεπάρκεια των τηρουμένων από την επιχείρηση βιβλίων, λόγω ύπαρξης προηγούμενης διοικητικής επίλυσης διαφοράς δε βρίσκει έρεισμα στο νόμο και είναι ανατιολόγητη. Η διοικητική επίλυση της διαφοράς δε σημαίνει σε καμία περίπτωση ότι υφίσταται επίδραση επί του κύρους των βιβλίων της επιχείρησης και ούτε ότι υπήρξε δικαίωση της Διοίκησης, αλλά ότι επιλύθηκε η διαφορά με συμβιβασμό.

Η επίμαχη συναλλαγή είναι αληθινή κατά το σκέλος που αφορά την προσφεύγουσα. Σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ήταν καλής πίστης συναλλασσόμενη κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής, δεδομένου ότι κατέβαλε το ποσό των υπηρεσιών, οι οποίες εκ των υστέρων διαπιστώθηκε ότι δεν τους παρασχέθηκαν.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και στην σελίδα 15 αυτής γίνεται αναφορά στο με αριθμό πρωτ./2014 υποβληθέν υπόμνημα της προσφεύγουσας, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή είχε εκδοθεί η με αριθμό/2009 ΑΕΠ ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 20.600,00 € (10.300X 2) στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, για τη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα του υπ' αριθμ./2004 ΤΠΥ καθαρής αξίας 10.300,00€.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης επήλθε διοικητική επίλυση την, με την πράξη Διοικητικής Επίλυσης Προστίμου Νο/14, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97.

Επειδή καταχώρησε το ως άνω επίμαχο τιμολόγιο στα βιβλία της, η προσφεύγουσα επιχείρηση το συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εισροές στη δήλωση ΦΠΑ

της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, με αποτέλεσμα την ισόποση μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ.

Επειδή κατά το έτος 2006 που διενεργήθηκε ο τακτικός έλεγχος από τη ΔΟΥ, **δεν είχε εγερθεί θέμα εικονικότητας** του τιμολογίου, για το λόγο αυτό τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2004, είχαν κριθεί ακριβή.

Επειδή σύμφωνα με τη γνωμ.100/2006 του ΝΣΚ (Β' τμήμα) κρίθηκε ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία που μπορεί να στηρίξουν τη έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (επανέλεγχος), κατά τη διάταξη του άρθρου 68 παρ.2 του ΚΦΕ, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που ναι μεν εκτιμήθηκαν κατά τον τακτικό έλεγχο από τη φορολογική αρχή όπου δεν είχε εγερθεί καμία υπόνοια για την εικονικότητα τους αλλά μεταγενέστερα κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν :

- α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ'

αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή κατά τον επανέλεγχο που διενήργησε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2004 έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε στη εν λόγω διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή ο προσφεύγων άσκησε την με αριθμ. πρωτ./2014 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθμ./2014 οικ. έτους 2005 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. και αφορά στον ίδιο επανέλεγχο. Για την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, εκδόθηκε η με αριθμ./2015 απόφαση της Δ.Ε.Δ. σύμφωνα με την οποία τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για το εν λόγω οικονομικό έτος, κρίθηκαν επαρκή και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν ισόποσα με τα δηλωθέντα βάσει των τηρούμενων βιβλίων και συγκεκριμένα:

Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2005 βάσει Δ.Ε.Δ.

Ως τα βάσει δήλωσης ήτοι 334.674,59 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. /2014 ενδικοφανούς προσφυγής της , ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Την αποδοχή αυτής

- ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών ισόποσων των δηλωθέντων βάσει των τηρούμενων βιβλίων.

Την απόρριψη αυτής

- ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών βάσει των δηλωθέντων και των τηρούμενων βιβλίων, αφαιρούμενης της αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, το οποίο κρίθηκε εικονικό για συναλλαγές ανύπαρκτες ήτοι ποσού 10.300,00 ευρώ καθώς και την αντίστοιχη απόρριψη της έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ αυτού, ήτοι ποσού 1.854,00€.

Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1-31/12/2004
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	334.674,59
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	334.674,59
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	59.555,35
Μείον διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση	10.300,00
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	49.255,35

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2004
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	1.854,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.224,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.078,80

Υπολογισμός ως συνημμένη κατάσταση.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).