



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

Καλλιθέα 21/04/2015

Αριθμός απόφασης: **1665**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

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 ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, έδρα, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου των οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την απόεισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» 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 με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2004, αναμορφώθηκαν τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας με την προσθήκη λογιστικών διαφορών λόγω λήψεως εικονικών στοιχείων, από τα οποία προέκυψε διαφορά κυρίου φόρου ποσού 2.054,50 ευρώ, τέλη χαρτοσήμου κερδών ποσού 82,18 ευρώ, ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 16,43, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.465,40 ευρώ, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου τελών ποσού 98,62 ευρώ και ΟΓΑ επί των πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ποσού 19,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 4.736,86 ευρώ.

Το ποσό των λογιστικών διαφορών που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα αφορά την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της ενός (1) **εικονικού** φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 8.218,00 €, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε από τον μερικό φορολογικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ'αριθμ.εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, αφορμή της οποίας αποτέλεσε η αξιοποίηση του υπ. αριθμ.εγγράφου και η από Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής που έκρινε την εκδότρια εταιρεία ως επιχείρηση εκδόσεως εικονικών στοιχείων για τις χρήσεις 2003-2009 με αποδέκτες πελάτες σε όλη την Ελλάδα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

α) την διοικητική επίλυση της διαφοράς και

β) την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου ισχυριζόμενη ότι η συναλλαγή ήταν υπαρκτή, ενήργησε με καλή πίστη και ότι δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση δεν ασκούσε εμπορία.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά 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.....».

Επειδή, στο άρθρο 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να

επιδώσουν δήλωση..... 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, η εκδότρια εταιρία «.....» είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη και προέβη σε έναρξη εργασιών με αποκλειστικό σκοπό την διοχέτευση στην αγορά εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποκλειστικό σκοπό την χρησιμοποίησή τους από τους αντισυμβαλλόμενους, προκειμένου να ιδιοποιηθούν τον αναλογούντα Φ.Π.Α., καθόσον δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωμένη έδρα, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διέθετε μηχανήματα, ούτε μεταφορικά μέσα που απαιτούνταν για την άσκηση δραστηριότητάς της. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. που προέκυψαν από διασταυρώσεις των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων προκύπτει το συμπέρασμα ότι η εν λόγω επιχείρηση πουλούσε αγαθά και προσέφερε υπηρεσίες απόλυτα δυσανάλογες των αγορών της. Από το περιεχόμενο δε των φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της γίνεται αντιληπτό ότι παρουσίαζε απίθανο πολυμερισμό, καθώς καταλάμβανε πάσης φύσεως είδη υπηρεσιών και εμπορευμάτων, σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης σε εικονικά τιμολόγια. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι εικονικές στο σύνολό τους και όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν από την «.....», κατά τα έτη 2003-2009, είναι εικονικά ως προς το σύνολό τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς) που να αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, οι ισχυρισμοί της ότι η συναλλαγή ήταν υπαρκτή και ότι η ίδια τελούσε σε καλή πίστη είναι απορριπτέοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

Επειδή, η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και του συμβιβασμού των προστίμων, το αντίστοιχο αίτημα της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

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

<u>Διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2004</u>	
<u>Διαφορά φόρου</u>	2.054,50 €
<u>Τέλη χαρτοσήμου κερδών</u>	82,18 €
<u>ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου</u>	16,43 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	2.465,40 €
<u>Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου</u>	98,62 €
<u>ΟΓΑ επί των πρόσθετων τελών χαρτοσήμου</u>	19,72 €
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</u>	4.736,86 €

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).