



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604565
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 05-12-2016

Αριθμός απόφασης: 4088

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07-07-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά της με αριθμό /01-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού

έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος από 01-01-2010 έως 31-12-2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό /01-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος από 01-01-2010 έως 31-12-2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και την από 01-06-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 και Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-07-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό /01-06-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών για τα εισοδήματα διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2010 έως 31-12-2010 προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού ύψους €26.106,04 (= €4.868,90 + €21.237,14) πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού ύψους €31.327,25 πλέον διαφορά τέλους επιτηδεύματος ποσού ύψους €2.320,53, ήτοι καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού ύψους €59.753,83.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 01-06-2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 και Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ο οποίος διενήργησε έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατόπιν της με αριθμό/27-08-2015 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της από 17-06-2015 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής (που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου), με την οποία η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. πληροφορήθηκε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ:, έδρα:, Μοσχάτο και αντικείμενο εργασιών: Χονδρικό Εμπόριο Ειδών Υγιεινής – Δομικών Υλικών – Οικοδομικές Υδραυλικές Εργασίες – Τεχνικές Μελέτες – Επίβλεψη) εξέδωσε, μεταξύ άλλων, για τη χρήση 2010, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών – Τ.Π.Υ.), συνολικής καθαρής αξίας €18.000,00 (πλέον Φ.Π.Α. 19%, συνολικού ποσού ύψους €3.420,00), με λήπτρια την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με ΑΦΜ Όπως προκύπτει από την από 17-06-

2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, καθώς και από την από 01-06-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 και Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, η εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επιπλέον, σύμφωνα με την ως άνω οικεία Έκθεση Ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν **ανεπαρκή**, λόγω λήψης και καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων της επιχείρησης, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2010 έως 31-12-2010, **τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων** (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών – Τ.Π.Υ.) **ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, συνολικής καθαρής αξίας €18.000,00 (πλέον Φ.Π.Α. 19%, συνολικού ποσού ύψους €3.420,00), εκδοθέντων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜγια εργασίες επισκευής σε ακίνητο ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος επί της, στη Νέα Σμύρνη.

Ως εκ τούτου, για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν:

- A. λογιστικά, με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2010 έως 31-12-2010, ποσού ύψους €101.072,79, των λογιστικών διαφορών βάσει ελέγχου, συνολικού ποσού ύψους €58.013,42, ήτοι συνολικά καθαρά κέρδη, ποσού ύψους €159.086,21.
- B. εξωλογιστικά, με την εφαρμογή του οικείου Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ. = 30%) στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρούμενα βιβλία της, ποσού ύψους €183.466,96, ήτοι καθαρά κέρδη, συνολικού ποσού ύψους €55.040,09 (= €183.466,96 x 30%).

Βάσει των προαναφερθέντων, για την ως άνω διαχειριστική περίοδο ως τελικά καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ελήφθησαν από τον έλεγχο εκείνα που προσδιορίστηκαν λογιστικά, καθώς αυτά ήταν μεγαλύτερα από εκείνα που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι προσδιορίστηκαν τελικά καθαρά κέρδη ποσού ύψους €159.086,21 και τελικό φορολογητέο εισόδημα ποσού ύψους €160.733,14.

Αναφορικά με τα εν λόγω εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-05-2016 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό 3325/03-10-2016 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή του και να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί, η ανωτέρω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» ήταν φορολογικά υπαρκτή κατά το χρόνο της επίμαχης συναλλαγής, η επιχείρησή του καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί της και δεν υπήρχε

κανένας λόγος να ληφθούν εικονικά φορολογικά στοιχεία μόλις τον τρίτο μήνα της χρήσης και μάλιστα για πραγματικές δαπάνες.

- Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης ήταν νομίμως θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., οπότε τα έλαβε και τα καταχώρησε νόμιμα στα βιβλία του.
- Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης ήταν όντως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι αντίστοιχες δαπάνες είναι νόμιμα καταχωρημένες στα βιβλία του και, ως εκ τούτου, ορθά εξέπεσαν από τα καθαρά κέρδη του.
- Οι λοιπές λογιστικές διαφορές καταλογίστηκαν κατά τρόπο ανατιολόγητο από τον έλεγχο και κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 17 του Κ.Δ.Δ. (Ν. 2690/1999) και 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013).
- Ο υπολογισμός των τελικών καθαρών κερδών είναι εσφαλμένος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997:

«4. 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 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. 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, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)

β)

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ)

ε)

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δε συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221/24-09-2002) και ισχύει από την 01-01-2003:

«7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β)

Κατ' εξαίρεση, τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)

β)

γ)

δ)

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)

β)

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα

προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.(...)

2
Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δε μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δε μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013:

«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 φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 29-03-2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καθώς και με την από 17-06-2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, διαπιστώθηκε ότι:

Α) «Οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει η επιχείρηση με την επωνυμία “.....” (ΑΦΜ:, έδρα:, Μοσχάτο, αντικείμενο εργασιών: Χονδρικό Εμπόριο Ειδών Υγιεινής – Δομικών Υλικών – Οικοδομικές Υδραυλικές Εργασίες – Τεχνικές Μελέτες – Επίβλεψη και αρμόδια Δ.Ο.Υ.: Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου) για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τις εν λόγω χρήσεις, συνολικής αξίας €3.386.596,49, είναι: α) εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας €2.575.511,19, και β) εικονικά και πλαστά, συνολικής καθαρής αξίας €811.085,30, για τους κατωτέρω λόγους:

1. Διαπιστώθηκε δυσαναλογία μεταξύ των αγορών και των πωληθέντων από αυτή εμπορευμάτων.
 2. Διαπιστώθηκε ανυπαρξία προσωπικού για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων, όπως αναφέρονται στα κατασχεθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
 3. Δεν ανεγράφησαν οι τρόποι μεταφοράς στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ή ανεγράφησαν, σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης, ανύπαρκτος αριθμός μεταφορικού μέσου ή μεταφορικών μέσων.
 4. Στα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει αναφέρονται πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες χωρίς ποτέ αυτές να έχουν δηλωθεί στο αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. που ανήκει.
 5. Ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων αν και αναζητήθηκε από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. α) στη δηλωθείσα έδρα του, και β) στη διεύθυνση κατοικίας του, δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί.
- Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2008-2012, δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., αλλά ούτε και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για κανένα έτος.»

Β) Οι εργασίες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών - Τ.Π.Υ.) «έχουν πραγματοποιηθεί, πλην όμως όχι από τον ίδιο τον εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, καθώς η επιχείρηση με την επωνυμία “.....” είναι “εικονική” (συναλλακτικά ανύπαρκτη), αλλά από τρίτα πρόσωπα, τα οποία ο έλεγχος με τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του δε μπόρεσε να εντοπίσει», ληφθέντων υπόψη τόσο των στοιχείων που συγκεντρώθηκαν από την έρευνα που διενεργήθηκε, όσο και του με αριθμό πρωτ./17-05-2013 υπομνήματος που κατέθεσε η ελεγχόμενη επιχείρηση, και

Γ) Η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με ΑΦΜ «προέβη σε οικονομική – εμπορική συναλλαγή, καταβάλλοντας σημαντικό χρηματικό τίμημα (€21.420,00) τοις μετρητοίς, χωρίς να γνωρίζει τον αντισυμβαλλόμενο της παροχής υπηρεσίας αφού ο ίδιος ισχυρίζεται στο υπόμνημά του ότι “την καλύτερη πρόταση για τη δημιουργία ενός σύγχρονου γραφείου την πρόσφεραν οι αντιπρόσωποι του κ.”». Συνεπώς, «η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έλαβε τα ενδεδειγμένα μέτρα για τη διασφάλιση της συναλλαγής, δεν προχώρησε στη σύναψη σχετικής σύμβασης και επιμέτρησης, ούτε και ζητήθηκαν στοιχεία νόμιμης εκπροσώπησης, όπως στοιχεία έναρξης εργασιών ή άλλα νομιμοποιητικά έγγραφα».

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 το 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, να 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 να 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, σύμφωνα με τα ως άνω, ο έλεγχος έκρινε ότι τα τρία (3) επίμαχα φορολογικά στοιχεία, που έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων της η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ΑΦΜ, είναι εικονικά με την εικονικότητά να ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ενώ, αναφορικά με τα εν λόγω εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε για τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-05-2016 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας η Υπηρεσία μας εξέδωσε τη με αριθμό 3325/03-10-2016 απορριπτική απόφαση.

Επειδή, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι δαπάνες, οι οποίες, μεταξύ άλλων, πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, στηρίζονται σε νόμιμα βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) στοιχεία, είναι πραγματικές και όχι εικονικές ή πλασματικές, και είναι παραγωγικές, ήτοι έχουν σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης και η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη βελτίωση της παραγωγικότητας της επιχείρησης και στην αύξηση των κερδών της. Κατά συνέπεια, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 01-06-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 και Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οι σχετικές με τα τρία (3) επίμαχα φορολογικά στοιχεία δαπάνες δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν φορολογικά προς έκπτωση, καθώς είναι εικονικές και, βάσει των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, αφορούν εργασίες επισκευής σε ακίνητο ιδιοκτησίας του επί της στη Νέα Σμύρνη, το οποίο, ωστόσο, δε συνιστά επαγγελματική του εγκατάσταση, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS. Εξάλλου, όπως επισημαίνεται στην ως άνω οικεία Έκθεση Ελέγχου, στο συμβόλαιο αγοράς του εν λόγω ακινήτου αναφέρεται ότι «το ακίνητο θα χρησιμοποιηθεί για α' κατοικία» και, ως εκ τούτου, ο προσφεύγων απαλλάχθηκε από την υποχρέωση καταβολής φόρου μεταβίβασης «λόγω αγοράς πρώτης κατοικίας».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2010 έως 31-12-2010, καταχωρήθηκαν δαπάνες, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ή αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσοστό από αυτές, και, κατά συνέπεια, το συνολικό ποσό των ανωτέρω δαπανών που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση προστέθηκε από τον έλεγχο στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της ως άνω διαχειριστικής περιόδου ως «λογιστικές διαφορές ελέγχου» κατά το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Οι εν λόγω διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις προαναφερθείσες δαπάνες αναλύονται εκτενώς και αιτιολογούνται

επαρκώς στην από 01-06-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 και Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (σελίδες 5-12), και, ως εκ τούτου, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα τηρούμενα Β' Κατηγορίας βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανεπαρκή λόγω λήψης και καταχώρησης σε αυτά, κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2010 έως 31-12-2010, τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο τα δηλωθέντα λογιστικά αποτελέσματα της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου. Ως εκ τούτου και κατ' εφαρμογή των προαναφερθέντων διατάξεων, ορθώς ο έλεγχος προέβη σε: α) λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της ως άνω διαχειριστικής περιόδου των λογιστικών διαφορών βάσει ελέγχου, και β) εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της επιχείρησης του προσφεύγοντος, με την εφαρμογή του οικείου Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) στα ακαθάριστα έσοδά της για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρούμενα βιβλία της. Εν συνεχεία, ορθώς έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2010 έως 31-12-2010 εκείνα που προσδιορίστηκαν λογιστικά, καθώς αυτά ήταν μεγαλύτερα από εκείνα που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Ο ως άνω τρόπος προσδιορισμού των τελικών καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο καταγράφεται αναλυτικά στην από 01-06-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 και Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (σελίδες 18-20), και, συνεπώς, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, εν προκειμένω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01-06-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994 και Ν. 4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 07-07-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό/01-06-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Οικονομικό Έτος 2011 (Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2010-31.12.2010)

		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Δ.Ε.Δ.
Ακαθάριστα έσοδα από ελευθέρια επαγγέλματα		€183.466,96	€183.466,96	€183.466,96	€0,00
Καθαρά κέρδη από ελευθέρια επαγγέλματα		€101.072,79	€159.086,21	€159.086,21	€0,00
Φορολογητέο εισόδημα		€102.719,72	€160.733,14	€160.733,14	€0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	€4.868,90			
	Χρεωστικό ποσό		€21.237,14	€21.237,14	€0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			€31.327,25	€31.327,25	€0,00
Τέλος επιτηδεύματος		€5.219,55	€7.540,08	€7.540,08	€0,00
Συνολικό ποσό φόρου	Για καταβολή	€350,65	€60.104,48	€60.104,48	€0,00
	Για επιστροφή				

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	€4.868,90
	€21.237,14
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης (120%)	€31.327,25
Διαφορά τέλους επιτηδεύματος	€2.320,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€59.753,83

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).