



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

Καλλιθέα, 26.9.2016

Αριθμός απόφασης: 3287

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.2016) απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/26.4.2016 ενδικοφανή προσφυγή του του Α.Φ.Μ. με έδρα στην Κορινθίας, κατά:

Α) Της υπ' αριθμ./28.3.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Β) Της υπ'αριθμ./28.3.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Γ) Της υπ'αριθμ./28.3.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Δ) Της υπ'αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Α) Την υπ'αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Β) Την υπ'αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Γ) Την υπ'αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Δ) Την υπ'αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 14.4.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/26.4.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 υπ' αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 1859,21 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.231,05 €, ήτοι συνολικού ποσού 4.090,26 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν 2238/94, λόγω προσθήκης από τον έλεγχο ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη ποσού 9.000,00, το οποίο αποτελεί δαπάνη που δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθώςσον αφορά σε δύο (2) εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2008, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00 €.

2) Με την υπ' αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 1.050,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1260,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 2.325,99 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν 2238/94, λόγω προσθήκης από τον έλεγχο ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη ποσού 3.000,00, το οποίο αποτελεί δαπάνη που δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον αφορά σε ένα (1) εικονικό τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικό στοιχείο, το οποίο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2009, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 3.000,00 €.

3) Με την υπ' αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 2.223,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.578,68 €, ήτοι συνολικού ποσού 4.801,68 €

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν 2238/94, λόγω προσθήκης από τον έλεγχο ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη ποσού 5.850,00, το οποίο αποτελεί δαπάνη που δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον αφορά σε τρία (3) εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2010, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 5.850,00 €.

4) Με την υπ' αριθμ./28.3.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Αλληλεγγύης οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Έκτακτη Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 175,50€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 193,05 €, ήτοι συνολικού ποσού 368,55 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 ν.3986//2011.

Η διαφορά στην Έκτακτη Εισφορά Αλληλεγγύης από την προέκυψε από τον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν 2238/94, λόγω προσθήκης από τον έλεγχο ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη ποσού 5.850,00 το οποίο δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο

για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον αφορά σε τρία (3) εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2010, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 5.850,00

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 24.3.2016 έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει συμπληρωματικών στοιχείων (άρθρο 68 παρ.2 ν.2238/94) του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./21.10.2014 εντολής του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της 30.10.2013 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την εκδότρια των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος κρίθηκαν εικονικά ως προς τις εμφανιζόμενες σε αυτά συναλλαγές.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Από το συνδυασμό των περί εικονικότητας διατάξεων του ΚΒΣ, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, και την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, προκύπτει ότι όταν αποδίδεται σε συγκεκριμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εξάλλου, στην περίπτωση αυτή, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων, στην περίπτωση δε αυτή στοιχειοθετείται παράβαση για τον επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Και στην εν λόγω περίπτωση όμως, η φορολογική αρχή, η οποία κατά τα προεκτεθέντα, έχει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της κατά τα ανωτέρω ανυπαρξίας (ή της ελλείψεως δηλώσεως έναρξεως επιτηδεύματος και θεωρήσεως στοιχείων) του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 533/2013, 2078/2009, 1553/2003, 2445/2002 κ.α.).

2) Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει σαφώς από την Έκθεση Ελέγχου και γίνεται δεκτό από τους ελέγξαντες υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, όλες οι ανωτέρω συναλλαγές που αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν πραγματοποιηθεί κανονικά, ώστε ουδεμία αμφιβολία υπάρχει περί εικονικότητας των σχετικών συναλλαγών η δε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση πόρρω απέχει από το να μπορεί να χαρακτηριστεί φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Ειδικότερα, η εν λόγω επιχείρηση έχει προβεί στις κάτωθι ενέργειες ενώπιον των αρμοδίων φορολογικών αρχών, από τις οποίες τεκμαίρεται η ύπαρξη συναλλακτικής δραστηριότητας από αυτήν :

- α) Έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης δραστηριοτήτων στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών .
- β) Έχει λάβει νόμιμα ΑΦΜ, το οποίο και αναγράφεται στα επίδικα φορολογικά στοιχεία.
- γ) Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (βλ. σελ. 12 και 15 της Έκθεσης).
- δ) Είχε νομίμως θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια ως άνω Δ.Ο.Υ.
- 3) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι επειδή κατά την λήψη των υπό κρίση τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη, νομίμως εξέπεσε τα ποσά των δαπανών που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων και επικαλείται προς επίρρωση των ισχυρισμών του την 170/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.
- 4) Εσφαλμένα του καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο προσαυξήσεις ανακριβείας βάσει της διάταξης του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε με την διάταξη του άρθρου 24 παρ. 1 του Ν. 3296/2004 και υπό την ισχύ του άρθρου 26 παρ. 1 Ν. 3943/2011, ενώ έπρεπε να εφαρμοσθούν οι μειωμένοι συντελεστές των προσθέτων φόρων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 4174/2013.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου έλεγχο και ως προς τον έλεγχο της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. προέκυψε η διαπίστωση των παραβάσεων της λήψης από την επιχείρηση του προσφεύγοντος εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 2008, 2009, 2010 και 2011 εκδόσεως της επιχείρησης », Α.Φ.Μ. ως κάτωθι:

Α) Λήψη, από τον προσφεύγοντα δύο (2) εικονικών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2008, συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.710,00 € .

Β) Λήψη από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2009, συνολικής καθαρής αξίας 3.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 580,00 € .

Γ) Λήψη, από τον προσφεύγοντα τριών (3) εικονικών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2008, συνολικής καθαρής αξίας 5.850,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.345,50 € .

Δ) Λήψη, από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2011, συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 552,00 € .

Για τις ως άνω παραβάσεις συντάχθηκε η από 24.3.2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και εκδόθηκαν οι κάτωθι αποφάσεις επιβολής προστίμου άρθρ. 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου:

Α) Η υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2008 – 31.12.2008 .

Β) Η υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2009 – 31.12.2009 .

Γ) Η υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010 – 31.12.2010.

Δ) Η υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2011 – 31.12.2011 .

Κατά των ως άνω αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας η με αριθμ. πρωτ./**26.4.2016** **ενδικοφανής προσφυγή**.

Με τη με αριθμό **3286/26.9.2016 Απόφαση** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε στο σύνολό της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 Ν. 2238/1994 (ως ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 3291/2002 και ισχύει σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 30 του ίδιου νόμου από 1-1-2003 για τις διαχικές περιόδους που αρχίζουν από την ημερομηνία αυτή και μετά):

Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ , εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της επιχείρησης του προσφεύγοντος μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα ποσά των δαπανών που αναφέρονται στα ληφθέντα από αυτόν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία .

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν καλόπιστος λήπτης των εκδοθέντων από την επιχείρηση », Α.Φ.Μ. εικονικών φορολογικών στοιχείων και επικαλείται την υπ' αριθμ. 170/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, στην από 24.3.2016 έκθεση ελέγχου Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει συμπληρωματικών στοιχείων (άρθρο 68 παρ.2 ν.2238/94) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., περιέχεται απόσπασμα της από 30.10.2013 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την εκδότρια των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ., στο οποίο περιλαμβάνεται η κρίση περί της έκδοσης

εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους. Ειδικότερα στις σελίδες 12-15 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση» αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια επιχείρηση », Α.Φ.Μ. είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

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 αντισυμβαλλόμενού 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 πραγματοποίησής 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). Άλλωστε, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στις σελίδες 12-15 της οικείας έκθεσης ελέγχου, στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις για την εκδότρια επιχείρηση» προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Συνεπώς δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος, καθόσον, προϋπόθεση για τη καλοπιστία του λήπτη, σύμφωνα και με τις ως άνω αναφερόμενες αποφάσεις του ΣτΕ, είναι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων να μην είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος.

Επομένως ο έλεγχος ορθά δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τις δαπάνες που αναφέρονται στα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο προσαυξήσεις ανακριβείας βάσει της διάταξης του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, ενώ έπρεπε να εφαρμοσθούν οι μειωμένοι συντελεστές των προσθέτων φόρων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 4174/2013.

Σύμφωνα όμως με το άρθρο 72 παρ.17 του ν. 4174/2013 στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.

Στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για τις χρήσεις 2008, 2009, 2010 και 2011, συνεπώς ο έλεγχος ορθά υπολόγισε τις προσαυξήσεις λόγω ανακριβείας βάσει της διάταξης του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 26 παρ. 1 Ν. 3943/2011.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου 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 αρ. πρωτ. πρωτοκόλλου/26.4.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.859,21
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.231,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.090,26

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.050,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.260,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.325,99

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2011
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.223,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.578,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.801,68

ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ Ν. 3986/2011

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2011
Διαφορά έκτακτης εισφοράς	175,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	193,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	368,55

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).