



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 03.12.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 4867

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 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Την από 03.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', Α.Φ.Μ., κατοίκου , κατά: **1)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, **2)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, **3)** της υπ' αριθ./**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φπα και προστίμου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03.07.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, 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:

1) Με την υπ’ αριθ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 4.455,61 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 § 1^α ΚΦΔ ύψους 2.227,80 € και τόκων άρθρου 53 ΚΦΔ ύψους 1.658,82 €, και συνολικά 8.342,23 €.

2) Με την υπ’ αριθ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φπα ύψους 6.026,12 €

3) Με την υπ’ αριθ. /**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01–31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5.000,00 €, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 25.000,00 € {πλέον φπα (23%) 5.750,00 €} με εκδότη την επιχείρηση ‘.....’ με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 § 1 και 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. δ’ του Ν. 4337/2015, κυρώσεις.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, φπα κλπ που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.πρόκειται για ξενοδοχείο ύπνου το οποίο εκμισθώθηκε στο και κατόπιν υπόδειξής του προθήκαμε σε διάφορες διορθωτικές εργασίες τόσο εξωτερικά του κτιρίου όσο και εσωτερικά, οι εργασίες δε καθώς και η καταβληθείσα αμοιβή δεν αμφισβητούνται, από τον έλεγχο.
2. το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογούσα αρχή και όχι ο λήπτης των εικονικών τιμολογίων, αποκλειστικά δε υπεύθυνος είναι ο εκδότης αυτών.
- 3.κακώς φορολογούνται οι προκύπτουσες διαφορές, και μάλιστα με συντελεστή 32% καθώς έπρεπε να εφαρμοστούν συντελεστές ξενοδοχείου ύπνου.
4. για κάθε τιμολόγιο του εκδότη η πληρωμή έγινε κανονικά.

Επειδή, στην από 01.06.2018 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, παρατίθενται με σαφήνεια και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για τη χρήση 2012.

Επειδή, στο [άρθρο 19§4](#) του ν. [2523/1997](#), που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. [άρθρο 55 παρ. 1](#) περίπτ. ε' και [66 παρ. 30\(2\)](#) του ν. [4174/2013](#)), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζοντα τα ακόλουθα:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή τ ο ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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, στο [άρθρο 18 παρ. 2](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, “όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, 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 επιτηδεύματος 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 της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, 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**. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, [ΣτΕ 533/2013](#)”.

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική χρήση 2012, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, οκτώ (8) Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 25.000,00 € πλέον φπα 5.750,00 €, από τον με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, στο [άρθρο 18](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

“.....Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών”.

*****Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 25α του άρθρου 19 του νόμου [3842/2010](#) και ισχύει από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως σύμφωνα με την παράγραφο ι' του άρθρου 92 του ίδιου νόμου.

“9. 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, στο άρθρο 20 Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23.04.2010), ορίζονται, τα εξής:

“ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 2 Φορολογικά στοιχεία αξίας ή λοιπά έγγραφα που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, τα οποία εκδίδονται για συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών εξοφλούνται μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη – πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών και του λήπτη των αντίστοιχων στοιχείων ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών, οι κινήσεις των οποίων διαβιβάζονται σε ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, χωρίς να ισχύει ως προς τούτο το τραπεζικό απόρρητο. Οι Τράπεζες δεν επιτρέπεται να χρεώνουν αμοιβές για τη λειτουργία των επαγγελματικών λογαριασμών”.

Επειδή, ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο ανωτέρω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, {μη έχοντες αγορές εμπορευμάτων ή α' και β' υλών, αλλά και ούτε εργαζόμενους για την εκτέλεση των εργασιών}, και η προσφεύγουσα, ως λήπτρια των εν λόγω Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς το αληθές των συναλλαγών, η οποία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον συγκεκριμένο εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ήτοι τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών καθώς και το πρόσωπο που εισέπραξε το αντίτιμο αυτών.

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η δε προσφεύγουσα από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν απέδειξε το αντίθετο, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι,

Επειδή, στο ν. [2238/1994](#) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151) ορίζονται πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 31: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, α. Των γενικών εξόδων διαχείρισης..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης».

Επειδή, κατά το ως άνω [άρθρο 31 παρ. 1](#) του ν. [2238/1994](#), το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, «των γενικών εξόδων διαχείρισης». Ως τέτοια νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού, για τον οποίον διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1151/2012, [ΣτΕ 1602/2011](#), ΣτΕ 3690/1997 επταμ., κ.α.), δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή ή στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, [ΣτΕ 1729/2013](#), ΣτΕ 1604/2011, ΣτΕ 650/2005, ΣτΕ 2552/2004 κ.α.).

Με τις ως άνω διατάξεις υλοποιείται η βασική αρχή του φορολογικού δικαίου ότι ο φόρος επί των φορολογικών υποκειμένων επιβάλλεται στο εισόδημα που απομένει, μετά την αφαίρεση (έκπτωση) των δαπανών που απαιτήθηκαν για την απόκτησή του.

Περαιτέρω, κατά τη διάταξη της [παραγράφου 1 του άρθρου 30](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992).

Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το [άρθρο 1852](#) του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, [ΣτΕ 753/2012](#), ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ).

Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του [Π.Δ. 186/1992](#) (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν, [4093/2012](#) (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1071/31.3.2015**, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.

“.....ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω (κεφ. ΙΙ1Γ') παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη)....”

Επειδή, τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, υπολογίσθηκαν λογιστικά με τη προσθήκη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (σελίδες 18-19 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επιπλέον δε, τονίζεται, ότι σύμφωνα με την 249/2018 απόφαση του ΣτΕ, “ο λήπτης νομοτύπως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, που αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και έχει εκδοθεί

από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, για το οποίο ο λήπτης καλοπίστως υπέλαβε ότι ήταν πράγματι εκείνο που εκπλήρωσε τη συναλλαγή, έχει δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του”.

Στην κρινόμενη υπόθεση, οι συναλλαγές που αφορούν τα ένδικα φορολογικά στοιχεία έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά με άλλο πρόσωπο και όχι με το φερόμενο ως εκδότη αυτών, η δε προσφεύγουσα λήπτρια των στοιχείων αυτών, δεν απέδειξε την καλοπιστία της, και ως εκ τούτου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης αυτών από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της δεύτερης προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φπα, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης αυτής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, η δε υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./03.07.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογικά κέρδη χρήσης	3.106,69	21.937,69	21.937,69
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	3.106,69	21.937,69	21.937,69

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 :

ΧΡΗΣΗ 2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	1.242,68	4.455,61	4.455,61
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%		2.227,80	2.227,80
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%		1.658,82	1.658,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.242,68	8.342,23	8.342,23

2) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2012, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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 :

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.026,12	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		0,00	0,00
Σύνολο για βεβαίωση	0,00	0,00	0,00

3) της υπ' αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2012, του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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 :

Πρόστιμο: 5.000,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.

