



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

27-04-2015

Αριθμός απόφασης:

1713

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, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των: **1)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2003, **2)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: **1)** την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2003, **2)** την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2003, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 104.113,34 €, πλέον 124.936,01 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/2004, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα έχει λάβει για τη χρήση 2003 επτά (7) πλαστά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του με ΑΦΜ και έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες αυτές.

2) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 64.800,00 €, πλέον 77.760,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 § 3 του Ν. 2859/2000, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα έχει λάβει για τη χρήση 2003 επτά (7) πλαστά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του με ΑΦΜ και έχει εκπέσει το φόρο εισροών από το φόρο εκροών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Καλόπιστα έλαβε, καταχώρησε και εξέπεσε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία μη γνωρίζοντας περί της πλαστότητας αυτών.
- 2) Ως καλόπιστος λήπτης απαλλάσσομαι της ευθύνης, διότι έχω εξοφλήσει τα φορολογικά στοιχεία και έχω καταβάλλει τον αναλογούντα φπα.
- 3) Πρόστιμο επιβάλλεται μόνο στη περίπτωση χρησιμοποίησης εικονικών και νοθευμένων στοιχείων, και όχι για τη χρήση πλαστών φορολογικών στοιχείων, βάσει της ΠΟΛ 1317/1997
- 4) Σε περίπτωση δε απόδειξης της καλής πίστης του λήπτη του πλαστού φορολογικού στοιχείου, τότε αυτός όντας καλόπιστος, νομίμως το καταχωρεί στα βιβλία του και νομίμως προβαίνει σε έκπτωση του αναλογούντος φπα.

Επειδή, βάσει του αριθμ. πρωτ. (αριθμ. πρωτ.) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα, έλαβε στη κρινόμενη χρήση επτά (7) πλαστά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του με ΑΦΜ, τα οποία θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, μεταγενέστερα, ήτοι μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, της χρήσης που αφορούν οι

προσβαλλόμενες πράξεις (αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος βάσει του ν. 3697/2008 για τη διαχειριστική χρήση 01/01-31/12/2003).

Επειδή, βάσει του άρθρου 9 του ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3697/2008, ορίζεται ότι: 5 η αποδοχή από τον επιτηδευματία του εκκαθαριστικού σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ'εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ'εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και φπα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: *“Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β).....”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 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.”*

Επειδή, σύμφωνα με τη υπ' αριθμ. 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ: *“Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.”*

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου

Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 18 παρ. 2](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: "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, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 31](#) του ν. 2238/1994: «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, 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 18§2](#) 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 το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 - Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.

1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον.....

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.»

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ.1205/8.11.2012, με την οποία κοινοποιήθηκε η 572/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφ. Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία, έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι: **δεν αποτελούν εκπεστές κατ' άρθρο 31 Κ.Φ.Ε. δαπάνες εκείνες οι οποίες δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν, πλην, όμως, προκύπτουν από πλαστά φορολογικά στοιχεία.** Κατά το σκεπτικό της ως άνω γνωμοδότησης:

..... 1. Προκειμένου να εξευρεθεί με λογιστικό τρόπο το καθαρό φορολογητέο εισόδημα επιχείρησης που τηρεί βιβλία β' ή γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ., αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδά της, όπως τα έσοδα

αυτά προσδιορίζονται με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., οι δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό της επιχείρησης,..... Περαιτέρω, όμως, εκτός από την πραγματοποίηση της δαπάνης, για την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, απαιτείται ως πρόσθετη προϋπόθεση να στηρίζεται αυτή σε στοιχεία προβλεπόμενα από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και να έχει διενεργηθεί η εγγραφή της στα βιβλία της επιχείρησης, Τέλος, σύμφωνα με την απόφαση 4033/1999 του Συμβουλίου της Επικρατείας, που ερμηνεύει την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 43 παρ. 3 του Κ.Φ.Σ., το πλαστό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών δεν αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης.

2. Η λήψη πλαστού φορολογικού στοιχείου δεν αποτελεί διοικητική παράβαση, προβλεπόμενη και τιμωρούμενη από τον Κ.Β.Σ., αλλά ούτε και ποινικό αδίκημα. Και τούτο γιατί είναι σαφής η πρόθεση του νομοθέτη του ν. 2523/1997 να αφήσει ατιμώρητο τον λήπτη εκείνο, ο οποίος ουδόλως έλαβε μέρος στην διάπραξη της πράξης της πλαστογραφίας για συναλλαγή που όντως πραγματοποιήθηκε, δοθέντος, άλλωστε, ότι, σε αντίθετη περίπτωση, συντρέχει ευθύνη του λήπτη, αν δηλαδή το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο είναι συγχρόνως και εικονικό, δηλαδή αναφέρεται σε ανύπαρκτη συναλλαγή, ενώ, σε κάθε περίπτωση φοροδιαφυγής, ο καλόπιστος λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣτΕ 1773/2010 κλπ.).

IV. Κατόπιν των ανωτέρω,καμία δαπάνη δεν δύναται να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης εάν δεν αποδεικνύεται από νομότυπα παραστατικά στοιχεία, όπως αυτά προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και συνεπώς δεν δύναται να εκπεσθεί δαπάνη που στηρίζεται σε πλαστό παραστατικό στοιχείο, κατά την αναφερθείσα θέση της νομολογίας (ΣτΕ 4033/99), που σαφώς είναι εφαρμοστέα και στην περίπτωση του ερωτήματος. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ. 3 του Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από την διάταξη του **άρθρου 18 παρ. 2** του ισχύοντος Κ.Β.Σ., κατά την οποία 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 δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. **Ειδικώς, δε, τιμολόγια ή άλλα παραστατικά, τα οποία έχουν μεν διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς, όμως, να έχει καταχωρισθεί σχετική πράξη θεώρησής τους στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής θεωρούνται πλαστά, κατά την ρητή διάταξη του άρθρου 19 ν. 2523/1997. Συνεπώς, οποιαδήποτε δαπάνη, η οποία προκύπτει από τέτοια τιμολόγια δεν είναι δυνατόν να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης. Τούτο δε ασχέτως εάν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης από το ζήτημα της επιβολής κύρωσης για την διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής.**

Κατόπιν των παραπάνω, εφ' όσον,, προκύπτει ότι τα εκδοθέντα από προς την εταιρεία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών θεωρήθηκαν πλαστά, επειδή δεν είχε καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η σχετική πράξη θεώρησής τους, συνάγεται ότι οι δαπάνες, που απεικονίζονται στα εν λόγω παραστατικά, **δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ανεξάρτητα εάν αυτή ήταν καλόπιστη, δηλαδή αν πράγματι τελούσε σε άγνοια της πλαστότητας (πρβλ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 685/2000).**

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, αναιτιολόγητοι και μη σύννομοι, καθόσον ορθώς η φορολογική αρχή δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα τα εν λόγω πλαστά φορολογικά στοιχεία, ανεξάρτητα ή μη της καλοπιστίας αυτής.

Επειδή, η προσφεύγουσα, είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τα εν λόγω πλαστά φορολογικά στοιχεία, με αποτέλεσμα να μειώσει τα κέρδη της ισόποσα, και επιπλέον η λήψη των πλαστών φορολογικών τιμολογίων δεν επιδρά στο κύρος των βιβλίων στην υπό κρίση χρήση, καθόσον δεν καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, καταλόγισε στη προσφεύγουσα ισόποση λογιστική διαφορά, ίση με το ύψος των εν λόγω πλαστών τιμολογίων, ήτοι 360.000,00 €, τα οποία είναι πλαστά κατά την έννοια του άρθρου 19 § 3 του ν 2523/1997, και συνεπώς μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, τα οποία η προσφεύγουσα δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της, στην υπό κρίση χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν . 2859/2000, *''Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. ''*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν . 2859/2000, § 1. *''Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,..''*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν . 2859/2000 § 1. *''Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,..''*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν . 2859/2000 § 1. *''Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ''*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν . 2859/2000 § 1. *''Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:..... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,..''*

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ.1225/28.09.2001, με την οποία κοινοποιήθηκε η 685/2000 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπ. Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία, έγινε δεκτό ότι: **ο υποκείμενος στον ΦΠΑ ως λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.**

Κατά το σκεπτικό της ως άνω γνωμοδότησης:

.....Μέσα στα πλαίσια της τελευταίας ως άνω νομολογίας του ΔΕΚ και του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας κινείται και η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 25 παράγραφος 1 περίπτωση β του ν. 1642/1986, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΒΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της πλαστότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Β. Εξάλλου με το ν. [2523/1997](#) Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις (Α 179) καθορίστηκαν σε ενιαίο κείμενο αφενός μεν οι διοικητικές κυρώσεις (οι πρόσθετοι φόροι, τα πρόστιμα και οι άλλες κυρώσεις) για τις παραβάσεις της φορολογίας εν γένει (άρθρα 1 έως και 15) και οι ποινικές κυρώσεις για τα περιγραφόμενα στον ίδιο νόμο αδικήματα φοροδιαφυγής (άρθρα 17 έως 21), αφετέρου δε οι κυρώσεις (διοικητικές και ποινικές) για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο. Επίσης στο μεν άρθρο 25 του ίδιου νόμου καθορίστηκαν οι καταργούμενες και διατηρούμενες διατάξεις, στο δε ακροτελεύτιο άρθρο 38 η έναρξη ισχύος των επιμέρους διατάξεων. Ειδικότερα και καθόσον αφορά στο προκείμενο ερώτημα η διάταξη του άρθρου 6 παράγραφος 1 του ανωτέρω νόμου έχει ως εξής:

"Άρθρο 6. Πρόστιμα ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία. 1. Στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή".

Από τη διάταξη αυτή, που αναφέρεται ειδικώς σε παραβάσεις σχετικά με την επιστροφή και την έκπτωση του ΦΠΑ, προκύπτει σαφώς **ότι από την επιβολή του ως άνω προστίμου εξαιρείται ο λήπτης πλαστού (και μόνον) στοιχείου θεωρηθείς τρόπον τινά από το νομοθέτη εκ προοιμίου ως καλόπιστος**. Ενόψει δε της νομοθετικής μεταβολής, σε σχέση με το προϊσχύον καθεστώς κυρώσεων του ν. 1642/1986, προέκυψε ο ως άνω προβληματισμός της υπηρεσίας, καθόσον αφορά στο θέμα της εκπτώσεως ή μη του ΦΠΑ που αναγράφεται σε πλαστό τιμολόγιο.

Γ. Από το συνδυασμό του συνόλου των προαναφερθέντων προκύπτει σαφώς ότι κατά την εναρμονισμένη προς την έκτη Οδηγία εσωτερική νομοθεσία η, στο πλαίσιο ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ, διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ένα τιμολόγιο ή άλλο ταυτόσημο φορολογικό αποδεικτικό συναλλαγής στοιχείο είναι πλαστό, αρκεί για τη μη έκπτωση από τον λήπτη του αναγραφόμενου σ' αυτό ως καταβληθέντος ΦΠΑ (φόρου εισροών), ανεξάρτητα από τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων των άρθρων 6 αλλά και 19 του ν. [2523/1997](#), που αναφέρονται επί του προκειμένου, το μεν πρώτο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης φορολογικής παραβάσεως υποκειμένου στον ΦΠΑ ως λήπτη εικονικού ή νοθευμένου από τον ίδιο ή από άλλους που ενεργούσαν για λογαριασμό του φορολογικού στοιχείου, το δε δεύτερο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης του αυτοτελούς ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής για έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι στο ζήτημα της έκπτωσης του φόρου εκροών στο πλαίσιο του ΦΠΑ. Τούτο δε διότι, κατά τα προαναφερθέντα, τα ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. Άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.).

Κατόπιν των ανωτέρω....ο υποκείμενος στον ΦΠΑ ως λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, ανατιολόγητοι και μη σύννομοι, καθόσον η προσφεύγουσα, ως λήπτης πλαστών φορολογικών στοιχείων, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φπα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, αύξησε τις φορολογητέες εισροές ισόποσα με το ύψος των εν λόγω πλαστών τιμολογίων, ήτοι 360.000,00 €, και παράλληλα εξέπεσε από το φόρο εκροών τον φόρο εισροών που αντιστοιχεί στα ληφθέντα πλαστά τιμολόγια, ήτοι, 64.800,00 €, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, καταλόγισε στη προσφεύγουσα, για την υπό κρίση χρήση, τον παραπάνω φπα, ήτοι ποσό 64.800,00 €, οποίος αντιστοιχεί στα ληφθέντα τιμολόγια, τα οποία είναι πλαστά κατά την έννοια του άρθρου 19 § 3 του ν 2523/1997, και συνεπώς μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, των οποίων η προσφεύγουσα δεν δύναται να εκπέσει το φπα από τον φόρο των εκροών της.

Επειδή, στην προσφεύγουσα, δεν καταλογίστηκε παράβαση ΚΒΣ λόγω λήψης πλαστών φορολογικών στοιχείων, ο ισχυρισμός της αυτός απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Επειδή, η ΠΟΛ 1249/2013, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν σχετίζεται με την εν λόγω υπόθεση, καθόσον, αναφέρεται, στη περίπτωση, της εικονικότητας που ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ο ισχυρισμός της αυτός απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ν. 2238/1994 & ΦΠΑ ν. 2859/2000, της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και φπα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση, των:

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2004.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

εξής :

Φορολογητέα ζημιά βάσει δήλωσης	-62.533,31
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει απόφασης	360.000,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	297.466,69

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 :

Διαφορά φόρου	104.113,34
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	124.936,01

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	229.049,35
----------------------------	-------------------

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2003.

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 :

Χρεωστικό υπόλοιπο	64.800,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	77.760,00
Σύνολο για βεβαίωση	142.560,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.**

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).