



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/11/2017

Αριθμός Απόφασης: 2183

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

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. 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.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., με ΑΦΜ ..., κατά: α) της υπ' αριθ. .../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, β) της υπ' αριθ. .../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31-12-2006), γ) της υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, δ) της υπ' αριθ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 και ε) της υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../...-**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§ 3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.907,80 €, διότι την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης έξι (6) *εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη*, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 9.539,00€, εκδόσεως της επιχείρησης "... .." με Α.Φ.Μ.

Με την με αριθμό .../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 -31/12/2006) προσδιορίστηκε σε 8.097,29€, χωρίς ωστόσο να προκύπτει, λόγω μη υπέρβασης του αφορολογήτου ορίου, διαφορά φόρου προς καταβολή.

Με την με αριθμό .../.../...-**2017** πράξη επιβολής προστίμου Εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 120,00 €, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 με ανακριβές περιεχόμενο, και έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χωρίς διαφορά φόρου για καταβολή.

Με την με αριθμό .../.../...-**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 διαφορά φόρου για καταβολή ύψους 3.506,41€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 4.207,72€, ήτοι συνολικό ποσό 7.714,15€,., κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών ως των ακαθαρίστων εσόδων στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθμό .../.../...-2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο ύψους 5.437,23€, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2017 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, προστίμου Εισοδήματος (άρθρου 4 ν. 2523/97), Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/97) της Δ.Ο.Υ. ..., κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αρ./19-11-2013 εντολής του Προϊσταμένου της. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../2.8.2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. σε βάρος της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: ..., από την οποία προέκυπτε ότι η εν λόγω εταιρία το διάστημα 2002-2010 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, σε πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ελεγκτικές διαπιστώσεις τις Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης αλλά και της Δ.Ο.Υ. ..., ο προσφεύγων φέρεται να έχει λάβει από την επιχείρηση «.» με Α.Φ.Μ.: ... κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 τα ακόλουθα έξι (6) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία (Τ-Δ.Α, Τ.Π.Υ., Τ.Δ.Α) συνολικής καθαρής αξίας 9.539,00€, πλέον ΦΠΑ 1.812,41€.

Είδος Στοιχείου	Εκδότης	Αξία άνευ ΦΠΑ	Αναλογούν ΦΠΑ19%
ΤΔΑ .../25.5.2006		5.320,00	1.010,80
ΤΔΑ .../1.6.2006	...	2.619,00	497,61
ΤΔΑ .../1.6.2006	...	120,00	22,80
ΤΔΑ .../1.6.2006	...	0,00	0,00
ΤΠΥ .../7.6.2006	...	1.480,00	281,20
ΣΥΝΟΛΟ		9.539,00€	1.812,41€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας. Οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν πραγματικές. Η αιτιολογία της εν λόγω εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη είναι ελλιπής, πλημμελής και αόριστη.

2. Εφαρμογή της αρχής της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη. Ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει αν η εκδότρια επιχείρηση είχε τελέσει φορολογικές παραβάσεις.

3. Η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν άγνωστη φορολογικά, κατείχε Α.Φ.Μ. και είχε δηλώσει την έδρα της.

Επειδή, στο **άρθρο 64 του νόμου 4174/2013**, ορίζεται ότι : «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, στο **άρθρο 65 του νόμου 4174/2013**, ορίζεται ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97** «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 την 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, 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 δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/92 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 32§1 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «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). Β. 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 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).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#)).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επομένως να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και ως προερχόμενο από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη.

Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την

οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, [ΣτΕ 1823/1994](#), ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσας εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη. Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή 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.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει

ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 506/2012).

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση η από .../2017 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. είναι επαρκώς αιτιολογημένη, και αποδεικνύει την παράβαση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στηριζόμενη και στον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων,, Α.Φ.Μ. ..., από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, όπως διαπιστώθηκε:

1. Δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της, ... της οδού Θεσσαλονίκης –... (μετά από αλληπάλληλες επισκέψεις των υπαλλήλων της ..., από το 2004 μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης, στη διεύθυνση της δηλωμένης έδρας της εταιρίας, η επιχ/ση δεν βρέθηκε).
2. Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις της ... για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες και θυροκολλήθηκαν στη διεύθυνση της έδρας της.
3. Δεν υπάρχει λογιστής ή λογιστικό γραφείο που να έχει την επίβλεψη της ...
4. Συμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ η ... υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις 2001 ως και 2010.
5. Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της . . και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
6. Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τα Α.Φ.Μ των πελατών και προμηθευτών, που δήλωσε η είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
7. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την . . . σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.

8.Απο τον έλεγχο, των εταιριών που υπέβαλλαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και δήλωσαν την εκδότρια σαν πελάτη προκύπτει, ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών αφορούν προσωπικά έξοδα όπως έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, leasing αυτοκινήτων, τηλεφωνικά, courier, αγορά ειδών προσωπικής χρήσης, ή οικιακής χρήσης κλπ του υπεύθυνου της ... , ...

9.Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, από το έτος 2009 και έπειτα.

10.Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2008,2009,2010.

11.Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξη της όπως προκύπτει από τα αρχεία της ... Θεσσαλονίκης.

12.Τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν τόσο την αποστολή εμπορευμάτων όσο και τις εργασίες εγκατάστασης ηλεκτρονικών κλειδαριών και των αντιστοίχων προγραμμάτων είναι έκδοσης της ... με έδρα στο ... της οδού ... που δεν βρέθηκε σε λειτουργία.

Αναφορικά με τις υπό κρίση συναλλαγές της εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων με την προσφεύγουσα ο έλεγχος προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

α) Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε αγορά πορτών και κλειδαριών

β) Από το μητρώο παγίων της επιχ/σης(τελευταίες σελίδες της Μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση άρχισε την ανέγερση του ξενοδοχείου το έτος 2004 και πραγματοποίησε δαπάνες ανέγερσης κατ' έτος ως εξής:

2004	2005	2006	
ΚΤΙΡΙΑΚΑ	ΚΤΙΡΙΑΚΑ	ΚΤΙΡΙΑΚΑ-ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	ΣΥΝΟΛΑ
81.606,25€	152.836,26€	117.057,01+70.878=187.935,0€	422.377,52€

Από τον έλεγχο στο μητρώο παγίων της επιχ/σης, διαπιστώθηκε ότι η επιχ/ση δεν κατείχε άλλα φορολογικά στοιχεία για τα συγκεκριμένα είδη, όπως αναλυτικά περιγράφηκαν στα επίμαχα τιμολόγια, παρά μόνον προμηθεύτηκε τρεις πόρτες με το με αριθμ...../30-6-2006 τιμολόγιο, από την επιχ/ση ΑΦ.Μ

γ) Η ανέγερση του ξενοδοχείου άρχισε από-2004 και ολοκληρώθηκε το έτος 2006, τον μήνα Ιούλιο, πιο συγκεκριμένα, από-2006 εμφανίζονται τα πρώτα έσοδα, από την εκμετάλλευση

του ξενοδοχείου, στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, και το ξενοδοχείο (από 2-7-2006) δεν ήταν δυνατό να λειτουργεί χωρίς τον απαραίτητο εξοπλισμό (πόρτες και κλειδαριές).

δ) Στο με αριθμό Τ-ΔΑ-5-2006, έκδοσης της Α.Φ.Μ ..., αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο , φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας, προκύπτει δε, από το σύστημα TAXIS, ότι ανήκει στον ... με Α.Φ.Μ ... και ότι είναι φορτηγό δημοσίας χρήσης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι επέδειξε την δέουσα επιμέλεια και τελούσε σε καλή πίστη κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως παραστατικά εξόφλησης, ιδιωτικό συμφωνητικό με την αντισυμβαλλόμενη κ.λ.π.. Αντιθέτως, ισχυρίζεται ότι την διεκπεραίωση των συναλλαγών είχε αναλάβει ο διακοσμητής και ότι τα επίμαχα παραστατικά συνολικής αξίας 9.539,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.812,41€ είχαν εξοφληθεί μετρητοίς, χωρίς να προσκομίζεται καμία εξοφλητική απόδειξη.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη φορολογική αρχή και δεν εκτέθηκαν οι επίμαχες δαπάνες από το φορολογητέο εισόδημα αλλά και από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . του ..., με ΑΦΜ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006 Οικονομικό έτος 2007

Υπ' αρ. .../...-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 και 5 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο	1.907,80€
----------	-----------

Υπ' αρ./...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέο εισόδημα	8.097,29€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	0,00€

Υπ' αριθ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997

Πρόστιμο	120,00€
----------	---------

Υπ' αρ. 227/20/17-05-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Διαφορά Φόρου προστιθέμενης αξίας προς καταβολή	3.506,43€
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	4.207,72€
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	7.714,15€

Υπ' αριθ. 228/385/17-05-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6του ν. 2523/1997

Πρόστιμο	5.437,23€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.