



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/06/2017

Αριθμ. Αποφ.: 1230

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333267
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 (Κ.Φ.Δ.) (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 106...../2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στ... επί της οδού κατά : α) της με αριθ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, β) της με αριθ./2017

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, γ) της με αριθ./2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ) της με αριθ./2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, και ε) κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης.

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 Α8 – Επανεξέτασης.

Επί της από ...-...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

Διενεργήθηκε, έλεγχος, δυνάμει της με αριθ./...-...-2017 εντολής ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011 και την προβλεπόμενη διαδικασία του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα, βάσει της με αριθμ./2013 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΔΟΥ, η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται να έχει λάβει από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:,, τρία (3) τιμολόγια – δελτία αποστολής (...../...-...-2007 καθαρής αξίας 22.950,00 €,/...-...-2007 καθαρής αξίας 250,00 € και/...-...-2007 καθαρής αξίας 225,00 €) και ένα (1) πιστωτικό τιμολόγιο με αριθμ./...-...-2007, καθαρής αξίας 5.850,00 €, εικονικά ως προς πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, συνολικής καθαρής αξίας 17.350,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 19%.

Σημειώνεται ότι τα με αριθμούς ΤΔΑ...../...-...-2007, καθαρής αξίας 22.950,00 €, ΤΔΑ...../...-...-2007 καθαρής αξίας 250,00 € και το Π.Τ./...-...-2007 πιστωτικό τιμολόγιο καθαρής αξίας 5.850,00 €, καταχωρήθηκαν στον λογ. 15.02.1000.0002 «συστήματα ασφαλείας – κλειδαριές» και στην συνέχεια με ημερομηνία την 31/12/2008 το σύνολο του λογαριασμού μεταφέρθηκε στο λογ. 12.01.1000.0002 «συστήματα ασφαλείας- κλειδαριές» και επί του οποίου διενεργήθηκαν αποσβέσεις από τη χρήση 2009 και μετά με ποσοστό 20%. Κατόπιν τούτου αναμορφώνονται τα κέρδη της εταιρείας μόνο ως προς το ποσό του με αριθμό Τ.Δ.Α./...-...-2007, καθαρής αξίας 225,00 € .

Ειδικότερα, η κρίση για την εικονικότητα των στοιχείων αυτών στηρίζεται στο γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες σ' αυτά συναλλαγές για τους εξής λόγους:

- Η επιχείρηση «.....» δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωμένη έδρα της στ.

- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στην διεύθυνση της έδρας της.
- Δεν υπάρχει λογιστής ή λογιστικό γραφείο που να έχει την επίβλεψη της.
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ 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 έως και 2010.
- Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ, προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ των δηλώσεων της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
- Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τα ΑΦΜ των πελατών και των προμηθευτών που δήλωσε η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
- Τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, οι οποίοι δήλωσαν την ελεγχόμενη σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.
- Από προσεκτικό έλεγχο των εταιρειών που υπέβαλλαν συγκεντρωτικές καταστάσεις και δήλωσαν την ελεγχόμενη 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 ελεγχόμενης ,
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2009 και εφεξής.
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξη της, όπως προκύπτει από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ.
- Όπως προέκυψε από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών όσο και από την επίσκεψη στην ξενοδοχειακή μονάδα «..... , ΑΦΜ) στ... .., τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη «.....» αναγράφουν διεύθυνση , που όπως ήδη αναφέρθηκε δε βρέθηκε ποτέ σε λειτουργία.
- Όπως προέκυψε τόσο από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών όσο και από τις επισκέψεις στην ξενοδοχειακή μονάδα «..... , ΑΦΜ) και στην επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ) στ... .., όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν άμεση επικοινωνία με τ...ν , με κινητό τηλέφωνο 69..... .

Για όλους αυτούς τους παραπάνω λόγους, οι οποίοι αναφέρονται εκτενώς στην από .../.../2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. , ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα: «οι

συναλλαγές που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», χονδρικό εμπόριο Η/Υ και λογισμικού,
....., με ΑΦΜ, δεν πραγματοποιήθηκαν από την ίδια και είναι εικονικές στο σύνολο τους». Το παραπάνω συμπέρασμα στηρίζεται σε διασταυρωτικές επαληθεύσεις μέσω των Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων πελατών της εκδότριας, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα και το λογισμικό υποστήριξης τους έχουν παραδοθεί και εγκατασταθεί στους εν λόγω πελάτες και η εξόφληση τους έχει γίνει με επιταγές ή μέσω τραπεζών.

Η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και επιπλέον ότι :

- δεν υφίστανται στο αρχείο της υπηρεσίας άλλες παραβάσεις που να συνιστούν λόγο ανακρίβειας ή ανεπάρκειας των βιβλίων,
 - οι πιο πάνω παραβάσεις αφορούν λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου,
 - οι ανωτέρω παραβάσεις αφορούν σε λήψη εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για δαπάνες (έξοδα) και όχι αγορές εμπορευμάτων, με συνέπεια να μην επηρεάζονται τα έσοδα της επιχείρησης,
 - τα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων, δεδομένου ότι η αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων για τη χρήση 2007 ανέρχεται σε ποσοστό 1,5% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 1.168.688,42 €,
 - σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) οι πράξεις και οι παραλείψεις για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ή να οφείλεται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης,
- προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα όπως προκύπτουν από τα βιβλία και τα καθαρά κέρδη με λογιστικό τρόπο και με την προσθήκη σε αυτά της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως λογιστικές διαφορές, ύψους 225,00 € κρίνοντας έτσι τα βιβλία και τα στοιχεία της υπό κρίση χρήσης, επαρκή, εκδίδοντας τις παρακάτω προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την αριθμ./-/-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 -31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 123,75 €,

Με την αριθμ./-/-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προέκυψε διαφορά φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ύψους 3.481,75 ευρώ,

Με την αριθμ...../-/-2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, επειδή υπέβαλε την προβλεπόμενη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 με ανακριβές περιεχόμενο, και με βάση την πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. που εκδόθηκε, δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή,

Με την αριθμ.-/...-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 10.017,75 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικού στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-/...-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν απέδειξε με στοιχεία την δήθεν εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία (.....) είναι υπαρκτή και σε πραγματικό αλλά και σε φορολογικό επίπεδο.

2. Εφαρμογή της αρχής της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί εσφαλμένης κρίσης εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου και εφαρμογής της αρχής της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη.

Επειδή στον 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, περαιτέρω, 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, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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), ορίζοντο, 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».*

Στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

[Άρθρο 30§1](#): «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.....».

Άρθρο 32§1: «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, ακολούθως σύμφωνα με το 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, επιπλέον, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, 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 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 επουδενί 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 προναφερθείσης 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 γίνεται δεκτό ότι, όταν λαμβάνονται εμπορεύματα από νομίμως λειτουργούσα επιχείρηση (φορολογικά και συναλλακτικά), εφόσον αποδειχθεί ότι κύριος των εμπορευμάτων δεν ήταν ο προμηθευτής και εκδότης τιμολογίων αλλά τρίτη επιχείρηση, ο λήπτης των εικονικών αυτών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο θεωρείται κατά τεκμήριο ότι τελεί σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, εκτός αν αποδεδειγμένα τελεί σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής, η απόδειξη δε τη εν γνώσει της πραγματοποιηθείσας εικονικής συναλλαγής απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή, σε αντίθετη περίπτωση απαλλάσσεται των νομίμων κυρώσεων, διότι αυτές δε στοιχειοθετούνται (ΣτΕ 1553/2003, 1184/2010, ΔΕΦΠΕΙΡ 142/2013).

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.: 1506/30-01-2007, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.”

Στην υπό κρίση υπόθεση περίπτωση, προκειμένου η προσφεύγουσα επιχείρηση να αποδείξει ότι επέδειξε την δέουσα επιμέλεια ελέγχοντας τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου και καλοπίστως υπελάμβανε ότι η εκδότρια «.....» ήταν πράγματι αυτή που εκτέλεσε την συμφωνηθείσα συναλλαγή, προσκόμισε τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία :

1) Το από ...-...-2002 ιδιωτικό συμφωνητικό υπομίσθωσης ακινήτου της εκδότριας εταιρείας, πριν την επικύρωση της συνεργασίας τους, προκειμένου να αποδείξει την νόμιμη έδρα της και προς διαφύλαξη των μεταξύ τους συναλλαγών (σχετικό Α2). Επίσης, αποδείξεις πληρωμής των ενοικίων της εκδότριας, προκειμένου να αποδείξει την φερεγγυότητα της (σχετ.Α2 και Α3).

2) Ασφαλιστικές ενημερότητες της εκδότριας εταιρείας «.....», όπου προκύπτει ότι δεν υπήρχαν ληξιπρόθεσμες οφειλές στο Ι.Κ.Α. για το προσωπικό της, των ετών 2004 και 2007 καθώς και προσωρινά γραμμάτια είσπραξης του Ι.Κ.Α., έτους 2006, από το οποίο προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία απασχολούσε προσωπικό (σχετικά Α4 και Α5 αντίστοιχα).

5) Εκτύπωση από την ιστοσελίδα <https://www.....gr>, από την οποία προκύπτει ότι η «.....» λειτουργεί μέχρι και σήμερα κανονικά (σχετ. Α6). Στόχος χρήσης αυτής της ηλεκτρονικής υπηρεσίας είναι η λειτουργία μιας αξιόπιστης κεντρικής υπηρεσίας πληροφόρησης για τα στοιχεία νομικών προσώπων και επιτηδευματιών, φυσικών προσώπων, βάσει των πιστοποιημένων στοιχείων του Φορολογικού Μητρώου, έχοντας ως σκοπό, μεταξύ άλλων:

- την επιβεβαίωση των στοιχείων που χρησιμοποιούνται στις συναλλαγές μεταξύ φυσικών ή μη προσώπων, προς επαύξηση της εμπιστοσύνης,
- τον έλεγχο της γνησιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων μεταξύ επιτηδευματιών, οι οποίοι ενεργούν είτε ως πελάτες είτε ως προμηθευτές,
- την αποτροπή έκδοσης παραστατικών με πλαστά ή ψευδή στοιχεία,
- την επιβεβαίωση στοιχείων συμβαλλομένων μερών
- την καλλιέργεια κλίματος φορολογικής συμμόρφωσης με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και την αύξηση της οικονομικής δραστηριότητας.
- την προώθηση του ηλεκτρονικού εμπορίου και
- τη μείωση των λειτουργικών εξόδων των επιτηδευματιών.

6) Την από ...-...-2014 επαλήθευση του Φ.Π.Α. της εκδότριας, δια μέσου του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (VIES) (σχετ. Α7).

7) Το από .../.../2014 αντίγραφο των αποτελεσμάτων αναζήτησης που αφορούν στην εκδότρια των τιμολογίων εταιρεία, μέσω της ιστοσελίδας της Κεντρικής Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδας της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης (σχετ. Α8).

8) Το από ...-...-2014 αποδεικτικό ύπαρξης αριθμού Γ.Ε.Μ.Η. της εκδότριας των στοιχείων, από όπου αποδεικνύεται και η νόμιμη εγγραφή της σε αυτό (σχετ. Α9).

9) Τις υπ' αρ./...-...-2011,/...-...-2012 αποφάσεις του Δημάρχου για τη δέσμευση πίστωσης ποσού για προμήθεια κλειδιών και έγκρισης προμήθειας υλικών κατόπιν απευθείας

ανάθεσης εργασίας για προμήθεια καρτών για το άνοιγμα πορτών στους ξενώνες του κολυμβητηρίου του Δήμου, αντίστοιχα από την εκδότρια εταιρεία. Από τα ανωτέρω έγγραφα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι τεκμαίρεται πέραν πάσας αμφιβολίας η καλοπιστία της, δεδομένου ότι ήταν αδύνατο, ακόμα και από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, να διαπιστωθεί η αποδιδόμενη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, εικονικότητα (σχετ. 10).

Ενόψει των εκτεθέντων και λαμβάνοντας υπόψη :

α) Τις διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., από τις οποίες προκύπτει ότι ο εκδότης, ήτοι η «.....», είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, ήτοι, έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του και έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή,

β) το γεγονός ότι η εκδότρια εταιρεία, απασχόλησε προσωπικό, μόνο για την επίδικη χρήση 2006, όπως άλλωστε αποδεικνύεται τόσο από το ηλεκτρονικό σύστημα του TAXIS, όσο και από τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα (Α4 και Α5).

γ) το αποδεικτικό υλικό, το οποίο προσκόμισε η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει ότι κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια επιβεβαίωσης των αναγκαίων στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου εκδότη,

δ) τις προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ.1071/31-03-2015, περί δυνατότητας του καλόπιστου λήπτη εικονικού, ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που κατέβαλε σε αυτό, ήτοι, ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστά, έχουν εκδοθεί και αναγράφουν τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ.,

ε) τις προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ.1097/2016, περί δυνατότητας άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, *που αφορά πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, ήτοι :*

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.).»

στ) το γεγονός ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν από την ελεγχόμενη πλήρως στην εκδότρια τόσο η αξία τους όσο και ο αναλογούν Φ.Π.Α., μέσω της Τράπεζας Πειραιώς αρ. λογ.,

προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δύναται, στη φορολογία εισοδήματος, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της, τις δαπάνες ύψους 225,00 € που κατέβαλε για τη χρήση 2007, ενώ στη φορολογία Φ.Π.Α., δε δύναται να εκπέσει από το φόρο εκροών, το Φ.Π.Α. εισροών που κατέβαλε, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, καθότι στην εν λόγω φορολογία τίθενται αυστηρότεροι κανόνες έκπτωσης του φόρου μεταξύ των οποίων και η ύπαρξη προσωπικού, το οποίο δεν διαθέτει για τη χρήση 2008. Σημειώνεται ότι, η προσκόμιση της ασφαλιστικής ενημερότητας της εκδότριας εταιρείας δεν αποδεικνύει την απασχόληση προσωπικού για την εν λόγω χρήση, αλλά την μη ύπαρξη ασφαλιστικών και μόνο εισφορών.

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά στο πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, δεδομένου ότι στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., και στις περιπτώσεις των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές, ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, που επιτάσσει την επιβολή προστίμου στον λήπτη ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ./...-...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

-την τροποποίηση της/...-...-2017 οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, επαναπροσδιορίζοντας τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας στο ύψος των δηλωθέντων, ήτοι, 57.608,05 €.

-την επικύρωση :

α) της με αριθ./...-...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

β) της με αριθ./...-...-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

γ) της με αριθ./...-...-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./-/-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ.έτους 2008

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	57.383,05	57.608,05	57.383,05
Φόρος που αναλογεί	14.345,76	14.402,01	14.345,76
Συμπληρωματικός φόρος 3% στο ακαθ.εισόδημα από ακίνητα	1.033,01	1.033,01	1.033,01
αθροισμα	15.378,77	15.435,02	15.378,77
Φόρος που προκαταβλήθηκε	3.922,62	3.922,62	3.922,62
Φόρος που παρακρατήθηκε	983,95	983,95	983,95
Φόρος που παρακρατήθηκε στα φορ. κατ' ειδικό τρόπο εισοδήματα	856,56	856,56	856,56
σύνολο	5.763,13	5.763,13	5.763,13
Φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε με τον ν. 3697/2008			
Χρεωστικό ποσό φόρου	9.615,64	9.671,89	9.615,64
Προκαταβολή φόρου	6.992,71	6.992,71	6.992,71
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	349,01	349,01	349,01
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	69,80	69,80	69,80
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου		67,50	
άθροισμα	17.027,16	17.150,91	17.027,16
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	17.027,16	17.150,91	17.027,16

Υπ'αρ./.../-...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	1.184.019,37	1.184.019,37	1.184.019,37
Αξία φορολογητέων εισροών	4.015.846,55	3.998.271,55	3.998.271,55
Φόρος εκροών	109.199,55	109.199,55	109.199,55
Υπόλοιπο φόρου εισροών	198.967,92	195.486,17	195.486,17
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου			
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	89.768,37	86.286,62	86.286,62
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	89.768,37	86.286,62	86.286,62
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)			
Καταλογιζόμενο ποσό			

Υπ'αρ./.../-...-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997 λόγω υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2007 με ανακριβές περιεχόμενο	300,00 €
--	----------

Υπ'αρ./.../-...-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου (3.339,25 χ3)	10.017,75 €
--	-------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.