



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19-04-2021

Αριθμός απόφασης: 1302

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση

του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 03-11-2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσού 35.555,88€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 2.777,94 και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 572,10€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **8.905,93€**.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι προέβη εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε έξι (6) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 21.368,78€, πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 4.914,80€, τα οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, στην κρινόμενη χρήση 2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 03-11-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» κατά την κρινόμενη χρήση 2014, ήταν κατ' ουσίαν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, καθώς είχε νομίμως συσταθεί, είχε προβεί σε έναρξη εργασιών, είχε λάβει ΑΦΜ, και είχε νομίμως καταχωρηθεί στο ΓΕΜΗ με αριθμό. αλλά επίσης και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο.

2) Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και ο προσφεύγων κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη.

2) Κατά τον χρόνο των επίμαχων συναλλαγών και της λήψης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, από κανένα στοιχείο δεν θα μπορούσε ο προσφεύγων να διαγνώσει ή έστω να υποθέσει παραβατική φορολογική συμπεριφορά της εν λόγω εκδότριας εταιρείας.

3) Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων, δεδομένου του γεγονότος ότι εξόφλησε τα εν λόγω τιμολόγια, όπως αυτό αποδεικνύεται από πρωτότυπες αποδείξεις εισπράξεις της που προσκόμισε στον έλεγχο.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται τις ΠΟΛ. 1210/6-9-2013, ΠΟΛ. 1249/21-11-2013 της ΑΑΔΕ και την υπ' αριθμ. 170/2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

4) Σύμφωνα με την αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

5) Σύμφωνα με την αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν από αυτόν.

Επειδή με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

.....

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

« 5. 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 εταιρεία, 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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

α)

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Υ)

Επειδή, στην από 03-11-2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη αλλά και στην ως άνω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου επεξεργασίας των Ν. 4093/2012, Ν. 4308/2014 και του Ν.4174/2013, της ΥΕΔΔΕ Αττικής, των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της οποίας έλαβε υπόψη ο έλεγχος, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στη κρινόμενη χρήση 2014.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία στη κρινόμενη χρήση 2014, τα επίμαχα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 21.368,78€ πλέον ΦΠΑ 4.914,80€ .

Συγκεκριμένα στην ως άνω έκθεση ελέγχου επεξεργασίας ΚΦΑΣ, των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» αναφέρονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

1) Κανένας εκπρόσωπός της εν λόγω εκδότριας δεν εμφανίστηκε στον έλεγχο και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα θυροκολλήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το έτος 2018, στην φερόμενη ως έδρα της εν λόγω εκδότριας, επί της οδού αρ. στην αλλά και στην οικία του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου,, επί της οδού αρ. στην τρεις (3) διαδοχικές προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων πλην όμως κανένας εκπρόσωπός της δεν εμφανίστηκε στον έλεγχο.

2) Πραγματοποιήθηκε έλεγχος στους προμηθευτές εν λόγω εκδότριας Α.Ε. προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξης των αγορών τις οποίες δήλωνε της εν λόγω εκδότριας Α.Ε και συντάχθηκαν εκθέσεις ελέγχου βάσει των οποίων καταλογίσθηκε πλήθος παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις οντότητες αυτές ενώ υπήρξαν και περιπτώσεις

πώλησης εμπορευμάτων (σχετικά μικρής αξίας) χωρίς να προκύπτει ο πραγματικός αποδέκτης αυτών. Συγκεκριμένα δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

3). Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα προκύπτει ότι στα χρηματικά ποσά που κατατίθενται γίνονται άμεσα αναλήψεις γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί (σελ. 183).

4). Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών της (σελ. 184).

5). Η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 21-09-2012 ενώ ο ΑΦΜ της απενεργοποιήθηκε για ενδοκοινοτικές συναλλαγές (κατάσταση επιχείρησης 40 ΕΛΕΓΧΟΣ VIES).

6). η ελεγχόμενη οντότητα είχε στην κατοχή της τρία Ι.Χ. αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού ήτοι το Ε.Ι.Χ., 2.967 κυβικών, το Ε.Ι.Χ., 4.806 κυβικών και το ΕΙΧ , 3.724 κυβικών.

7). Όπως προκύπτει από το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της οντότητας τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται σε αυτούς γίνονται αμέσως αναλήψεις.

8. Για να εξακριβωθεί η ύπαρξη των αγορών της από την υπηρεσία μας διενεργήθηκαν έλεγχοι στις οντότητες που φέρονται - είτε από δικές τους δηλώσεις είτε από δηλώσεις της – να έχουν πουλήσει εμπορεύματα ή υπηρεσίες στην ελεγχόμενη οντότητα. Κατά τη διαδικασία των ελέγχων αυτών συντάχθηκαν εκθέσεις ελέγχου βάση των οποίων καταλογίσθηκε πλήθος παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις οντότητες αυτές ενώ υπήρξαν και περιπτώσεις πώλησης εμπορευμάτων (σχετικά μικρής αξίας) χωρίς να προκύπτει ο πραγματικός αποδέκτης αυτών.

Επειδή, στην από 03-11-2020 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, αναφέρεται ότι: «Τα βιβλία μας προσκομίστηκαν και από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στα βιβλία διαπιστώσαμε ότι τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στο πληροφοριακό δελτίο έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης και ειδικότερα:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΞΙΑ Φ. Π. Α. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	
1	Δ.Α. - Τ.	/2014	5.143,55 €	1.183,00 €	ΑΘΕΩΡΗΤΟ
2	Τ.Π.Υ.	/2014	3.150,00 €	724,50 €	>>
3	ΤΙΜ.	/2014	3.725,23 €	856,80 €	>>
4	Τ.Π.Υ.	/2014	3.150,00 €	724,50 €	>>
5	Τ.Π.Υ.	/2014	2.200,00 €	506,00 €	>>
6	Τ.Π.Υ.	/2014	4.000,00 €	920,00 €	ΘΕΩΡΗΜΕΝΟ
ΣΥΝΟΛΟ			21.368,78 €	4.914,80 €	

Από τον έλεγχο στο σύστημα TAXIS διαπιστώσαμε ότι ο εκδότης έχει θεωρήσει δύο στελέχη Δ.Α.-Τ. με Α.Π.Θ./2013 και αρίθμηση από το 51-150 και τα παραπάνω στοιχεία, έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 14 § 3 του ν.4174/2013 (Μ.Υ.Φ.) έχουν συμπεριληφθεί στις δαπάνες των αντίστοιχων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α του έτους 2014 και η επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα.

Για τις μεταφορές των περιγραφομένων εμπορευμάτων στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία με α/α 1 & 3, προσκομίστηκαν Τ.Π.Υ. του αυτοκινητιστή με αριθμό κυκλοφορίας, ο οποίος είχε στην κατοχή του το ανωτέρω Φ.Δ.Χ. από την 05-11-2011 έως 03-04-2015 και ήταν σε κίνηση όπως προκύπτει από το σύστημα Ι3ΧΙ5 (Μενού: Εμφάνιση πληρωμών τελών κυκλοφορίας οχήματος & ιστορικό.

Επίσης προσκομίστηκαν Πρωτότυπες Αποδείξεις Είσπραξης της όπου προκύπτουν οι εξοφλήσεις των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των στοιχείων».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε τις συναλλαγές του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ με την εταιρεία με ΑΦΜ:, εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ήτοι ότι έχουν πραγματοποιηθεί αλλά δεν μπορούσε να τις εκτελέσει η συγκεκριμένη εταιρεία.

Επειδή όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ'

αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 11842010, 1126/2010).

Επειδή, με την ΠΟΛ.1071/ 2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής:

«2.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 ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η εκδότρια εταιρεία, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην κρινόμενη υπόθεση δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επίσης συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στην κρινόμενη χρήση 2014 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03-11-2020 έκθεση μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος: 01/01-31/12/2014

Α. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	5.555,88€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.777,94€,
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	572,10€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.905,93€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.