



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α5**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19**

**Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα**

**Τηλέφωνο : 213-1604538**

**E-Mail : ded.ath@aade.gr**

Καλλιθέα, 14-04-2022

Αριθμός απόφασης: **1177**

### 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.).

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 ...../15-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» Α.Φ.Μ. ...., με έδρα στα ..... κατά:

α) Της με αριθμ. ..../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

β) της με αριθμ. ..../2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθμ. ..../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

β) την με αριθμ. ..../2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 23-11-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ .....ΕΙ2022ΕΜΠ/4-4-2022 Υπόμνημα πρόσθετων λόγων επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής το οποίο κατέθεσε στην Υπηρεσία μας η προσφεύγουσα εταιρεία.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου με αριθμό πρωτοκόλλου ...../15-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ. ....../2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ποσού 13.848,03€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.924,02€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **20.772,05€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες που αναγράφονται σε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ....., συνολικής καθαρής αξίας 21.980,00€, πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 5.055,40€, τα οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στην κρινόμενη χρήση 2015.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία την κρινόμενη χρήση 2015 διενήργησε έκπτωση αποσβέσεων μηχανημάτων ποσού 25.771,81€ παραπάνω από το επιτρεπόμενο χωρίς να έχει το σχετικό δικαίωμα (σχετ. το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 και η ΠΟΛ.1073/2015).

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 23-11-2021 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. ....../2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ και έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αναφέρονται στο με ημερομηνία θεώρησης 24-09-2020 και με αριθμ. Σ.Δ.Ε. ....../20 (ID ..... ) Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη οντότητα την προσφεύγουσα εταιρεία.

Το ως άνω Πληροφοριακό Δελτίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ με το με αριθμ. ΥΕΔΔΕ .....ΕΞ2021/03-03-2021 διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και έλαβε αριθμ πρωτ. ....../2021.

B. Με την υπ' αριθμ. ....../2021 προσβαλλόμενη Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 5.055,41€

Η εν λόγω φορολογική διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της εκδόσεως της εταιρείας «.....», τα οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε, στα βιβλία της η προσφεύγουσα εταιρεία, στην κρινόμενη χρήση 2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 23-11-2021 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. και έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αναφέρονται στο ως άνω αναφερόμενο Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Το υπαρκτό των συναλλαγών της μετά της εκδότριας των εικονικών τιμολογίων εταιρείας με την επωνυμία «.....»

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της περιγράφει την κατασκευή οικοδομικών εργασιών στην έδρα της και υποστηρίζει ότι αγόρασε με τα επίμαχα τιμολόγια τα απαιτούμενα υλικά από την ως άνω εκδότρια εταιρεία τα οποία και εξόφλησε μέσω τραπεζικών εμβασμάτων από τον τηρούμενο τραπεζικό της λογαριασμό με IBAN ..... της .....

2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

3) Επικουρικά, ειδικότητα των επίμαχων τιμολογίων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Σε αυτή την περίπτωση ερευνητέα είναι η καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

Σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία προσήλθε στην Υπηρεσία μας την 4-4-2022 και κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ .....ΕΙ2022ΕΜΠ/4-4-2022 Υπόμνημα πρόσθετων λόγων στο οποίο πέραν των ως άνω αναφερόμενων λόγων επικαλείται την υπ' αριθμόν 2319/2021 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ με την 7μελή του σύνθεση, σε απάντηση προδικαστικού ερωτήματος: «... η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54§1 περίπτωση η' και §2 περίπτωση ε' του Ν.4174/2013 και του άρθρου 3§4 του Ν.4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55§2 περίπτωση γ' του Ν.4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7§6 του Ν.4337/2015 το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του Ν.2523/1997), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή..... αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5§10 περίπτωση β' του Ν.2523/1997.», ισχυριζόμενη ότι με βάση την ως άνω νομολογική παραδοχή και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί από την Υπηρεσία μας ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν ανύπαρκτη συναλλαγή, τότε οι προσβαλλόμενες πράξεις που εφαρμόσαν την διάταξη του άρθρου 7§3 του Ν.4337/2015 έχουν σφάλει και πρέπει να ακυρωθούν διότι έπρεπε να επιβληθεί το αυτοτελές πρόστιμο των 2.500,00€ ανά φορολογικό έτος ως αληθώς επιεικέστερη διάταξη και σύμφωνα με τις αρχές του ενωσιακού δικαίου.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ την κρινόμενη χρήση 2015.**

**Επειδή,** προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) σύμφωνα με τις οποίες, «η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του νόμου, δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής».

**Επειδή,** ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 εδάφιο α' του Ν.4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.4174/2013:

«Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του Ν.4174/2013: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§1 του Ν.4174/2013: «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Ειδικά για τις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία, όπως το ΦΠΑ, προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 38 Ν.2859/2000:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

.....

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.....»

**Επειδή**, στην κρινόμενη περίπτωση, η ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε να υποβληθεί η τελευταία περιοδική δήλωση ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 ήταν στις **29-01-2016**.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή καθόσον ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 36 §1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής, είναι αβάσιμος.

**Ως προς του λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας.**

**Επειδή** με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 093/2012 (ΦΑΣ) 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** με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 5 και 8 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.»

.....

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπόμενες 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.

γ) .....

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«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**, στις με ημερομηνία θεώρησης 23-11-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις αλλά και στο ως άνω αναφερόμενο Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του οποίου έλαβε υπόψη ο έλεγχος, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων «.....», είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2015.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία στη κρίνόμενη χρήση 2015, τα επίμαχα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία.

Συγκεκριμένα στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, ως προς την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» αναφέρονται τα εξής:

- Δεν ανταποκρίθηκε στις αριθμ. ....../2018 πρώτη πρόσκληση, ....../2018 δεύτερη πρόσκληση και ....../2018 τρίτη πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να μη διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

- Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας «.....» κος ..... αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της οντότητας «.....».

- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα ..... προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και 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.

- Η δυσαναλογία αγορών – πωλήσεων της οντότητας «.....»

- 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 στον ύψος των φερόμενων συναλλαγών της .....

- Η εταιρία ..... λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την ..... για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλείδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

**Επειδή** στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επίσης αναφέρεται ότι, τόσο κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ όσο και από τα στοιχεία που παραθέτει η προσφεύγουσα εταιρεία με την προσφυγή της, δεν κατέστη δυνατό να επαληθευτούν ότι τα υλικά που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια αφορούν εργασίες που έγιναν στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς εκτός αυτών δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία στις αντίστοιχες ημερομηνίες όπως τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αμοιβή εργολάβου, οικοδομικά ένσημα, που να συνδέονται με τις συγκεκριμένες αγορές.

**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 πραγματοποίησής 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**, 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 δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επίσης συνάγεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη κρινόμενη χρήση 2015 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την ως άνω αναφερόμενη προσβαλλόμενη πράξη Φορολογίας Εισοδήματος.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη κρινόμενη χρήση 2015 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε ως άνω αναφερόμενη προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α..

**Επειδή**, ως προς την επίκληση από την προσφεύγουσα, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ .....ΕΙ2022ΕΜΠ/4-4-2022 Υπόμνημα της προς την Υπηρεσία μας, της υπ' αριθμ. ....../2021 απόφασης του Β' Τμήματος του ΣτΕ, αυτή προβάλλεται αλυσιτελώς καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εφάρμοσαν την διάταξη του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015 αλλά τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» αντίστοιχα.

**Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 23-11-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

### **Αποφασίζουμε**

**Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../15-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» Α.Φ.Μ. ...., και την επικύρωση των υπ' αριθμ. ..../2021 ΚΑΙ ...../2021 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.**

**Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:  
Φορολογική περίοδος: 01/01 - 31/12/2015**

#### **Α. Φορολογία Εισοδήματος**

| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015</b> |                   |
|-----------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος   | 13.848,03€        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ      | 6.924,02€,        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>  | <b>20.772,05€</b> |

(Αριθμ. Πράξης ...../2021)

#### **Β. Φ.Π.Α.**

|                                     |           |
|-------------------------------------|-----------|
| Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. | 5.050,41€ |
|-------------------------------------|-----------|

(Αριθμ. Πράξης ...../2021)

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