



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , **18-04-2022**

Αριθμός απόφασης: **814**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@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), 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. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του , με ΑΦΜ , κατοίκου , επί της οδού , κατά:α)της με αριθμό οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. β)της με αριθμό οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παράγραφοι 3 και 5 του Ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., γ)της με αριθμό οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., δ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ε) των από 26.11.2021 αντίστοιχων εκθέσεων ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 10/01/2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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/26.11.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 3.459,56 €, πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 1.729,78€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 124,98 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 5.314,32 €.
- Με την με αριθμό/26.11.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παράγραφοι 3 και 5 του Ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.461,20 €, ισόποσο με ποσοστό 20% της καθαρής αξίας δεκαεννέα (19) εικονικών, ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων, που είχαν εκδοθεί στο διάστημα από 01/01/2015 έως και 17/10/2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.1. του Ν.4174/2013 και του άρθρου 5 του Ν.4308/2013.
- Με την με αριθμό/26.11.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 840,19 €, ισόποσο με το 50% του Φ.Π.Α. που εξέπεσε,

επειδή κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, έλαβε (19) εικονικά, ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, που είχαν εκδοθεί στο διάστημα έως και 17/10/2015 με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014 και της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.

- Με την με αριθμό/26.11.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 3.060,37 €, πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ύψους 1.213,67€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 4.274,04 €.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 26-11-2021 εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Φ.Δ. και άρθρου 79 Ν.4472/2017 , οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ./18-10-2021 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 14/10/2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης φορολογικών αρχείων και στοιχείων (Ν.4308/2014, αρθρ.7 παρ.3 Ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία από το διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση του «..... -ΑΦΜ» διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Μεταξύ αυτών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε στη χρήση 2015, είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης) που έλαβε η προσφεύγουσα είναι τα κάτωθι:

A/A	Είδος- Αριθμός παραστατικού - Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 23%	Σύνολο	Εξόφληση
1	Τιμολόγιο Πώλησης 407 Σειρά Α'/01-07-2015	398,00	91,54	489,54	Μετρητά
2	Τιμολόγιο Πώλησης 410 Σειρά Α'/03-07-2015	389,00	89,47	478,47	Μετρητά
3	Τιμολόγιο Πώλησης 413 Σειρά Α'/06-07-2015	396,00	91,08	487,08	Μετρητά
4	Τιμολόγιο Πώλησης 417 Σειρά Α'/08-07-2015	402,00	92,46	494,46	Μετρητά
5	Τιμολόγιο Πώλησης 419 Σειρά Α'/11-07-2015	401,00	92,23	493,23	Μετρητά
6	Τιμολόγιο Πώλησης 423 Σειρά Α'/20-07-2015	406,00	93,28	499,38	Μετρητά
7	Τιμολόγιο Πώλησης 429 Σειρά Α'/23-07-2015	405,00	93,15	498,15	Μετρητά

8	Τιμολόγιο Πώλησης 433 Σειρά Α'/25-07-2015	399,00	91,77	490,77	Μετρητά
9	Τιμολόγιο Πώλησης 438 Σειρά Α'/27-07-2015	376,00	86,48	462,48	Μετρητά
10	Τιμολόγιο Πώλησης 446 Σειρά Α'/30-07-2015	348,00	80,04	428,04	Μετρητά
11	Τιμολόγιο Πώλησης 449 Σειρά Α'/01-08-2015	372,00	85,56	457,56	Μετρητά
12	Τιμολόγιο Πώλησης 456 Σειρά Α'/04-08-2015	373,00	85,79	458,79	Μετρητά
13	Τιμολόγιο Πώλησης 460 Σειρά Α'/07-08-2015	400,00	92,00	492,00	Μετρητά
14	Τιμολόγιο Πώλησης 463 Σειρά Α'/10-08-2015	389,00	89,47	476,47	Μετρητά
15	Τιμολόγιο Πώλησης 468 Σειρά Α'/13-08-2015	400,00	92,00	492,00	Μετρητά
16	Τιμολόγιο Πώλησης 477 Σειρά Α'/17-08-2015	396,00	91,08	487,08	Μετρητά
17	Τιμολόγιο Πώλησης 479 Σειρά Α'/20-08-2015	376,00	86,48	462,48	Μετρητά
18	Τιμολόγιο Πώλησης 485 Σειρά Α'/24-08-2015	348,00	80,04	428,04	Μετρητά
19	Τιμολόγιο Πώλησης 489 Σειρά Α'/28-08-2015	332,00	76,36	408,36	Μετρητά
20	Τιμολόγιο Πώλησης 610 Σειρά Α'/23-11-2015	2.000,00	460,00	2.460,00	Μετρητά
21	Τιμολόγιο Πώλησης 656 Σειρά Α'/04-12-2015	3.000,00	690,00	3.690,00	Μετρητά
22	Τιμολόγιο Πώλησης 720 Σειρά Α'/19-12-2015	1.000,00	230,00	2.230,00	Μετρητά
	ΣΥΝΟΛΑ	13.306,00	3.060,38	16.366,38	

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένου ότι υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 09/11/2021 το αριθμ./08-11-2021 σημείωμα διαπιστώσεων, με συνημμένους τον προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 και προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περιπτ. δ' του Ν.43337/2015 και η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ.πρωτ.....25-11-2021 υπόμνημα εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

Σημειώνεται ότι δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, για τις εν λόγω παραβάσεις με τέλεση πράξεων μετά τις 17/10/2015 διότι έπαψε να ισχύει μετά σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015.

Κατόπιν των παραπάνω για την ελεγχόμενη καταλογίζονται οι παραβάσεις με τέλεση πράξεων πριν τις 17/10/2015 Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 840,19 €, αναλύονται ως ακολούθως:

A/ A	Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
1	Τιμολόγιο πώλησης	407/01-07-2015	91,54	50,00%	45,77
2	Τιμολόγιο πώλησης	410/03-07-2015	89,47	50,00%	44,73
3	Τιμολόγιο πώλησης	413/06-07-2015	91,08	50,00%	45,54
4	Τιμολόγιο πώλησης	417/08-07-2015	92,46	50,00%	46,23
5	Τιμολόγιο πώλησης	419/11-07-2015	92,23	50,00%	46,12
6	Τιμολόγιο πώλησης	423/20-07-2015	93,38	50,00%	46,69
7	Τιμολόγιο πώλησης	429/23-07-2015	93,15	50,00%	46,57
8	Τιμολόγιο πώλησης	433/25-07-2015	91,77	50,00%	45,89
9	Τιμολόγιο πώλησης	438/27-07-2015	86,48	50,00%	43,24
10	Τιμολόγιο πώλησης	448/30-07-2015	80,04	50,00%	40,02
11	Τιμολόγιο πώλησης	449/01-08-2015	85,56	50,00%	42,78

12	Τιμολόγιο πώλησης	456/04-08-2015	85,79	50,00%	42,90
13	Τιμολόγιο πώλησης	460/07-08-2015	92,00	50,00%	46,00
14	Τιμολόγιο πώλησης	463/10-08-2015	89,47	50,00%	44,73
15	Τιμολόγιο πώλησης	468/13-08-2015	92,00	50,00%	46,00
16	Τιμολόγιο πώλησης	477/17-08-2015	91,08	50,00%	45,54
17	Τιμολόγιο πώλησης	479/20-08-2015	86,48	50,00%	43,24
18	Τιμολόγιο πώλησης	485/24-08-2015	80,04	50,00%	40,02
19	Τιμολόγιο πώλησης	489/28-08-2015	76,36	50,00%	38,18
ΣΥΝΟΛΑ			1.680,38		840,19

Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Το βάρος της απόδειξης της λήψης των εικονικών τιμολογίων φέρει η Διοίκηση.

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ.1 περ.ε΄ του ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 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 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 Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε

το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ 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 όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και

την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 1. **Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,** γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου*», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. *Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,*» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. *Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...*»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην έκθεση μερικού ελέγχου Ν. 4308/2014 και άρθρου 7 παρ.3 Ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με απόσπασμα της από 14/10/2021 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης :

«.....Από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και τις διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση **με Α.Φ.Μ.:**..... για το φορολογικό έτος 2015 **εξέδωσε σε πεντακόσιες δώδεκα (512) περιπτώσεις (ως ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ - Πίνακας 1), εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές εικονικές τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, για τους παρακάτω λόγους:

- Ο δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμό/14-09-2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που κοινοποιήθηκε στην κατοικία του στην και παρά τις επανειλημμένες τηλεφωνικές οχλήσεις εκ μέρους του ελέγχου.

- Από μετάβαση στην δηλωθείσα διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασης του ελεγχόμενου στην οδό στη Νέα βρέθηκε να λειτουργεί άλλη επιχείρηση. Από επικοινωνία με τον εκμισθωτή της εγκατάστασης δεν κατέστη δυνατόν να εξακριβωθεί αν και για ποιο χρονικό διάστημα ο μίσθωσε τον συγκεκριμένο χώρο, (μας είπε ότι δεν τον γνώριζε) και λόγω προχωρημένης ηλικίας μας παρέπεμψε για παραπάνω πληροφορίες στην κόρη του, η οποία μετά από τηλεφωνική επικοινωνία μαζί της, μας δήλωσε επίσης ότι δεν τον γνώριζε.

Σημειώνεται ότι από το έντυπο Ε2 της ελεγχόμενης χρήσης διαπιστώθηκε ότι στην οδό στην, εκμισθώνεται από τον κ. μία αποθήκη στον κ. Π..... (400,00 τ.μ.), ενώ οι υπόλοιπες δύο αποθήκες 180,00 τ.μ. και 250,00 δηλώνονται ως **κενές**.

-Από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι οι πωλήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης ανέρχονται στο ποσό των 1.682.935,15 € (πωλήσεις εμπορευμάτων 735.200,20 €) ενώ οι αγορές της στο ποσό των 3.432,87 €

Επιπροσθέτως, ο δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αλλά και καμία επιχείρηση Κράτους-Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει, η μη ύπαρξη αγορών της ελεγχόμενης επιχείρησης αναλογικά με τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποίησε κατά το υπό κρίση διάστημα.

-Όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ή οποιοδήποτε άλλο όχημα πλην μιας μοτοσυκλέτας με πινακίδες κυκλοφορίας ΝΙΟ 498 c.c., μέσο με το οποίο ο ελεγχόμενος δεν θα μπορούσε να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της επιχείρησης του για τις εργασίες που φαίνεται ότι πραγματοποίησε (πωλήσεις εμπορευμάτων, τεχνικές κατασκευαστικές εργασίες).

-Από όσα αναφέρθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει η αδυναμία πραγματοποίησης των πωλήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης, όπως αυτές δηλώνονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι αυτές ανέρχονται στο ποσό ύψους 735.200,20 € (πωλήσεις εμπορευμάτων), ενώ η ελεγχόμενη δηλώνει αγορές ποσού ύψους 3.432,87 €. Σημειώνεται επίσης ότι δηλώνεται στις ΜΥΦ ως πελάτης από τρίτες επιχειρήσεις για αγορές ποσού ύψους 3.603,60 ευρώ.

- Η εξόφληση των συναλλαγών που φέρεται ότι διενεργούσε η επιχείρηση του είναι «ύποπτη», υπό την έννοια ότι στις περισσότερες σχεδόν περιπτώσεις γίνεται προσπάθεια ώστε να διασφαλιστεί η «στιγμιαία» διέλευση των σχετικών ποσών από το λογαριασμό του, δεδομένου ότι ουσιαστικά κατέθετε ή του κατατίθονταν χρήματα τα οποία και αναλαμβάνονταν αμέσως (στην επόμενη τραπεζική συναλλαγή), προκειμένου να νομιμοποιηθούν οι συναλλαγές που φέρεται ότι διενεργούσε.

-Σύμφωνα με τις δηλώσεις ΜΥΦ που υπέβαλε η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να πραγματοποίησε έσοδα ποσού ύψους 1.682.935,15 €, ενώ σύμφωνα με τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί, τα ποσά που κατατίθενται από τους πελάτες της για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ανέρχονται στο ποσό των 258.707,13 €.

- Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας ΦΠΑ της ελεγχόμενης επιχείρησης περιέχουν αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προσδιορίζεται υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ μικρής αξίας.

Συγκεκριμένα:

- Από έλεγχο των δηλώσεων Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που κατέθεσε για το φορολογικό έτος 2015, δήλωσε εικονικώς φορολογητέες

εισροές συνολικής καθαρής αξίας 1.208.400,19 €, με μοναδικό σκοπό την αποφυγή πληρωμής ΦΠΑ, δεδομένου ότι, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, οι αγορές του ανέρχονταν σε 3.432,87 €.

- Επίσης για την αποφυγή πληρωμής Φ.Π.Α. δήλωσε ανακριβώς στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογητέες εκροές συνολικής καθαρής αξίας ποσού 1.206.935,15 € ενώ οι πωλήσεις σύμφωνα με τις ΜΥΦ ανέρχονται στο ποσό των 1.682.935,15 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 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, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1097/2016](#) «Κοινοποίηση της με αρ.[ΓΝΣΚ 134/2016](#) γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», με την οποία κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. [ΓΝΣΚ 134/2016](#) γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), 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, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1071/2015](#), με την οποία κοινοποιήθηκε η [ΓΝΣΚ 170/2014](#) γνωμοδότηση ΝΣΚ:«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 III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. 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.

B. 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 επιτηδεύματις, 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, οι συναλλαγές αξίας άνω των 500,00 ευρώ δεν εξοφλήθηκαν πλήρως μέσω τραπεζικών συναλλαγών ή με έκδοση επιταγών, (άρθρο 23 περ.β'ν. 4172/2013), κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Επειδή, δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εισροή στη φορολογία ΦΠΑ.

Επειδή, η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την καλή της πίστη.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπομένων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Η με αριθμό/26.11.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	3.459,56€	3.459,56€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	1.729,78€	1.729,78€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	124,98€	124,98€
Σύνολο για καταβολή	5.314,32€	5.314,32€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

2) Η με αριθμό/26.11.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παράγραφοι 3 και 5 του Ν.4337/2015 για το διάστημα από 01/01/2015 έως 17/10/2015 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.461,20€	1.461,20€
Σύνολο για καταβολή	1.461,20€	1.461.20€

3) Η με αριθμό/26.11.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 79 του Ν.4472/2015.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	840,19€	840,19€
Σύνολο για καταβολή	840,19€	840,19€

4) Η με αριθμό/26.11.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015.

ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	3.060,37€	3.060,37€

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	1.213,67€	1.213,67€
Σύνολο για καταβολή	4.274,04€	4.274,04€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.