



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08 /12/ 2022

Αριθμός Απόφασης 3882

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **25-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο, με ΑΦΜ:, κάτοικος, κατά των υπ' αριθ. /**16-06-2022** και /**16-06-2022** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών **2017** και **2018** αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθ. /**16-06-2022** και /**16-06-2022** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών **2017** και **2018** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Σπάρτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αρ./02.12.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας για τα φορολογικά έτη **2017** και **2018**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, ν. 4174/2013 και της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, από τον οποίο διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων, ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά το φορολογικό έτος **2017 έντεκα (11)** φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας **245.500,00€**, και κατά το φορολογικό έτος **2018 δέκα (10)** φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας **126.050,00€**, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο **εικονικά, καθόσον αφορούσαν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.**

Ενόψει των διαπιστώσεων τούτων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης της αξίας των αντίστοιχων αγορών ύψους **245.500€** και **126.050€**, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα και προέβη σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ως προς το φορολογία εισοδήματος **με την προσθήκη λογιστικών διαφορών που αντιστοιχούσαν στην αξία των εικονικών τιμολογίων.** Επί των διαπιστώσεων αυτών συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 16.06.2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, και εκδόθηκαν οι υπ' αρ./16.06.2022 και/16.06.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που αντιστοιχούσαν στην αξία των εικονικών τιμολογίων, ύψους **58.920€** και **30.252€** για τα φορολογικά έτη **2017** και **2018** αντίστοιχα, δεδομένου ότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν θεωρούνται νόμιμα παραστατικά, κατ' άρθρο 32 ν. 2859/2000. Με τα δεδομένα αυτά συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 16.06.2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, και εκδόθηκαν οι υπ' αρ./16-06-2022 και/16-06-2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

Ο προσφεύγων με την υπ' αριθ./25-07-2022 ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Από τον διεξαχθέντα φορολογικό έλεγχο πλήρως επιβεβαιώθηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές.
- ✓ Υπήρξε απολύτως καλόπιστος κατά την εκτέλεση των επίμαχων συναλλαγών, όπως αυτό αποδεικνύεται αφενός από όλα τα στοιχεία πραγματοποιήσεως των εν λόγω συναλλαγών και αφετέρου από το γεγονός ότι όλα τα τιμολόγια εκδόσεως της Εταιρείας «.....» εξοφλήθηκαν διατραπεζικά, δια καταθέσεως σε τραπεζικό λογαριασμό, που μου είχε υποδείξει εκπρόσωπος της εκδότριας επιχειρήσεως.
- ✓ Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και των εκπεστέων εισροών αυτών ως εκπεστέου από τον Φ.Π.Α. εκροών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλως εσφαλμένως καταλογίστηκε σε βάρος του η παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον, κατά τον ισχυρισμό του, αποδεικνύεται πλήρως η υπόσταση και το αντικείμενο των επίμαχων συναλλαγών και τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των συναλλαγών με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με

βάση τα δεδομένα τα οποία μπορούσε να έχει στη διάθεσή του. Σε κάθε περίπτωση, δεν χωρεί, στη χειρότερη εκδοχή, παρά ο καταλογισμός της παραβάσεως λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, λόγω της επικαλούμενης καλής πίστης κατά τη διεξαγωγή των συναλλαγών.

Επειδή, με την **παραγράφου 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «[...] 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 [...]».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ** 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», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 65** του ίδιου κώδικα 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, όταν αποδίδεται σε 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 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 συναλλακτικός 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**). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (**ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014**).

Επίσης σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, όπως αυτό καταγράφεται στην από 16.06.2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΔΟΥ Σπάρτης, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Κατά τον έλεγχο της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, αξιοποιήθηκαν στοιχεία, καταστάσεις, διασταυρώσεις και κάθε είδους πληροφορίες, από τα οποία προέκυψαν οι ακόλουθες διαπιστώσεις:

- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε υποβάλλει καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, για τις συναλλαγές της με την ελεγχόμενη οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018.
- ✓ Στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής –Τιμολόγια), αναγράφονται μεγάλες ποσότητες, το βάρος των οποίων και ο όγκος τους, ήταν τέτοιος που η μεταφορά τους ήταν αδύνατη με τα μεταφορικά μέσα που διέθετε η ελεγχόμενη, σύμφωνα με το υπ' αρ./19.10.2021 απαντητικό έγγραφο της Δ/νσης Μεταφορών & Επικοινωνιών της Περιφερειακής Ενότητας Λακωνίας, με βάση το ωφέλιμο φορτίο που αναγράφεται.
- ✓ Για τις επίμαχες μεταφορές δεν προσκομίστηκαν φορτωτικές μεταφορικών μέσων δημοσίας χρήσης.
- ✓ Στα υπ' αρ. 451/19-02-2017, 465/26-02-2017, 498/15-04-2017, 500/20-06-2017, 501/06-08-2017, 503/30-09-2017, 505/31-12-2017, 542/10-02-2018, 568/10-11-2018, 575/15-12-2018 Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο το υπ' αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο δεν είχε στην κατοχή του ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Επίσης για το εν λόγω μεταφορικό μέσο δεν προσκομίστηκαν λοιπά έγγραφα μεταφοράς (φορτωτικές, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών κ.λ.π.).
- ✓ Δεν αποδείχθηκε ο τρόπος εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών.
- ✓ Το αντικείμενο εργασιών του εκδότη, διαφοροποιείται σε μεγάλο βαθμό από το αντικείμενο που εμφανίζεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- ✓ Στο υπ' αρ./13.05.2022 έγγραφό της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, αναφέρεται ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι το τελευταίο εκδοθέν τιμολόγιο της εκδότριας επιχείρησης, είναι το υπ' αρ./20.07.2016, έχει υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις περιόδους 2017 και 2018, ενώ δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.

Συνεπώς, στις από 16-06-2022 εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ ΣΠΑΡΤΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, καθώς παρότι ο εκδότης αυτών ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο (αφού είχε υποβάλει δήλωση έναρξης επαγγέλματος και είχε θεωρήσει βιβλία), δεν είχε αντικειμενικώς τη δυνατότητα να πωλήσει στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος τα αναγραφόμενα σε αυτά είδη και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, όταν ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), 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 η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι σε περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία τα τιμολόγια κρίθηκαν ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπήρξε καλόπιστος λήπτης των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων και ως εκ τούτου δικαιούται να εκπέσει ως δαπάνες στην φορολογία εισοδήματος και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «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).»

Επίσης με την αρ. 170/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1071/2015 Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπεται ότι: «.... 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: 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.»

Κατά την έννοια των ανωτέρω, δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση 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 εκροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπομένων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις. Άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Ως εκ

τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος καθίσταται απορριπτέος ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες καθόσον, στις από 16-06-2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 16-06-2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./**25-07-2022** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο, με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθ./2022,/2022,/2022 και/2022 οριστικών πράξεων.

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

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./2022 πράξη)	2017
Διαφορά φόρου εισοδήματος	110.262,92
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	55.131,46
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	22.398,89
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	187.793,27

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./2022 πράξη)	2018
Διαφορά φόρου εισοδήματος	50.228,13
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	25.114,04
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.971,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	84.313,93

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./2022)	2017
Διαφορά φόρου	58.896,20
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	29.448,10

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	88.344,30
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθ./2022)	2018
Διαφορά φόρου	30.275,80
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	15.137,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.413,70

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.