



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1332

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

β)της υπ'αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

γ)της υπ'αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

δ)της υπ'αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

ε)της υπ'αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ. και

στ)της υπ'αριθμ./19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις του ΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 1.228,54€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 614,27€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.842,81€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 1.618,54€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 809,27€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 21,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.449,47€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 1.790,14€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 895,07€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 110,60€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.795,81€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 1.340,22€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 670,11€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.010,33€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 1.765,68€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 882,84€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.648,52€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ., προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 1.952,88€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 976,44€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.929,32€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 19-12-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 και ΦΠΑ Ν.2859/2000 του ΕΛ.ΚΕ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./09-05-2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ./26-11-2021 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ σχετικά με την οντότητα «.....», με ΑΦΜ, για την οποία διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και οι συναλλαγές που δηλώθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους είναι εικονικές στο σύνολό τους και συντάχθηκε η από 19-10-2021 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 παρ.3,5 Ν. 4337/2015. Μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε: α)δέκα έξι φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.584,25€ πλέον ΦΠΑ 1.340,22€ το φορολογικό έτος 2017, β)δέκα εννέα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.357,00€ πλέον ΦΠΑ 1.765,68€ το φορολογικό έτος 2018 και γ) έξι φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.137,00€ πλέον ΦΠΑ 1.952,88€ το φορολογικό έτος 2019.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ. απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αρ. πρ./11-07-2023 πρόσκληση άρθρου 14 παρ. Ν.4987/2022 και από τον έλεγχο των προσκομισθέντων προέκυψε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και κατόπιν αξιολόγησης των όσων δήλωσε ο προσφεύγων με την υπ'αριθμ./21-07-2023 υπεύθυνη δήλωση, ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ακολούθως, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./30-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ.πρ./2023 υπόμνημα με τις απόψεις του, μετά την αξιολόγηση των οποίων, ο έλεγχος έκρινε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ώστε δεν επισύρουν τις ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 του Ν.4987/2022, αλλά η φορολογητέα ύλη αυτών λαμβάνεται υπόψη για τον διορθωτικό προσδιορισμό εισοδήματος και ΦΠΑ. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή ακρίτως επιτάσσει διοικητικές κυρώσεις, χωρίς να σχηματίζει σαφή, ειδική και επαρκή ελεγκτική πεποίθηση ότι ο εκδότης ήταν αδύνατον να εκπληρώσει τις εν λόγω συναλλαγές. Απαιτείται απόδειξη της εικονικότητας πλήρως και με σαφήνεια και απόδειξη της κακής πίστης, ώστε να μην εκπέσει η σχετική δαπάνη από τα

ακαθάριστα έσοδα. Ο έλεγχος, ενώ αναφέρει ότι πέντε τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω χρηματοπιστωτικού ιδρύματος και τα υπόλοιπα με μετρητά, επειδή ήταν αξίας μικρότερης των 500,00€, αρκείται στην επανάληψη αξιολογικών κρίσεων, χωρίς να προβαίνει σε ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικές με τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Αντίθετα, ο εκδότης ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή οντότητα που παρείχε υπηρεσίες σχετικές με μπαλόνια (κατασκευή μακέτας, φούσκωμα και διάθεση αυτών) και σχεδιασμό ιστοσελίδων, ώστε δεν ήταν απαραίτητη η ύπαρξη αγορών για την παροχή αυτού του είδους των υπηρεσιών.

2.Όλες οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και οι υπηρεσίες που αναφέρονται σε κάθε τιμολόγιο έχουν παρασχεθεί από τον εκδότη «.....». Η συνεργασία και η επικοινωνία γινόταν με τον εκπρόσωπο της εκδότριας εταιρίας κ. Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει πωλήσεις, δεν αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούν παροχή υπηρεσιών. Επιπλέον, η επιχείρηση «.....» ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση, οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σχετίζονται με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος, δεν αποδεικνύεται ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές παροχής υπηρεσιών, τα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν σύννομα και ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για τη συνεργασία με τον εκπρόσωπο της επιχείρησης. Η κακή λογιστική κατάσταση της εκδότριας επιχείρησης δεν αφορά τον λήπτη, οπότε το βάρος απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή.

3.Όλως επικουρικά, τελούσε σε καλή πίστη.

4.Η φορολογική αρχή αντιστρέφει ανεπίτρεπτα το βάρος απόδειξης στον προσφεύγοντα.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1.Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022 :«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. **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..... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ".

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε :«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 συνήθειες 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 με κατάλληλα δικαιολογητικά.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015 σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες επιχειρήσεων : «**Γενικά** Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,..... **Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1.** Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με

τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.....

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή **αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.**

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία **ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.**

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/31.3.2015, με την οποία κοινοποιείται η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό : «Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση 170/2.6.2014 : «Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ

άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά πάγια νομολογία, **δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο** (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση, **εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση** του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C-0018/13, C-0107/13, C-285/11, C-80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣΤΕ 1375/2010, ΣΤΕ 881/2002 κ.ά.).....

Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του Κ.Φ.Α.Σ.) και ως προερχόμενο από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδεύματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη.

.....

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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 :«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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1057/2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου : **«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, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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 Κώδικα 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 καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, να 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). Συγκεκριμένα, εν όσο ο λήπτης του τιμολογίου δεν αποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ότι, δηλαδή, η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣτΕ 406/2019 και πρβλ ΣτΕ 1171, 1170, 1169/2012).

Επειδή, επιπλέον, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015). Εξ άλλου, 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.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...) 4. 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότηρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην από 19-10-2021 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 19-10-2021 έκθεσης ελέγχου σχετικά με την εκδότηρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, οι συναλλαγές που δηλώθηκαν από τρίτους είναι εικονικές ως ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς η εκδότηρια επιχείρηση :

- 1) Δεν έχει δηλώσει αγορές από κανένα αντισυμβαλλόμενο, δεν προκύπτουν ενδοικονομικές αποκτήσεις και εισαγωγές, ενώ οι αγορές που δηλώθηκαν από τρίτους είναι ελάχιστες για να δικαιολογήσουν τον μεγάλο όγκο πωλήσεων που δηλώθηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους. Συνεπώς, δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις.
- 2) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- 3) Μετά από επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι η έδρα ήταν κλειστή με εμφανή τα σημάδια εγκατάλειψης.
- 4) Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και για παροχή εξηγήσεων.
- 5) Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις.

Εν συνεχεία, με βάση το πόρισμα ελέγχου σχετικά με την εκδότηρια επιχείρηση ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, ο έλεγχος του ΕΛ.ΚΕ. προχώρησε στον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Ειδικότερα, ελέγχθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης, οι εξηγήσεις που παρείχε ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./21-07-2023 υπεύθυνη δήλωσή του, καθώς και τα όσα επικαλέστηκε και προσκόμισε με το

με αρ. πρ./2023 υπόμνημά του επί του με αρ. πρ./31-10-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς ακρόαση. Συγκεκριμένα, μετά την αξιολόγηση των όσων προσκόμισε ο προσφεύγων με το εν λόγω υπόμνημα, ο έλεγχος έκρινε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

- 1) Τα είδη που πωλήθηκαν και οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σχετίζονται με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας επιχείρησης.
- 2) Τα φορολογικά στοιχεία με αξία κάτω των 500,00€, που είναι και η πλειοψηφία, εξοφλήθηκαν μετρητοίς, ενώ τα φορολογικά παραστατικά με αξία άνω των 500,00€ εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής.
- 3) Προσκομίστηκε αποδεικτικό υλικό σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με την εκδότρια επιχείρηση, στο οποίο, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνεται πλήθος εκτυπώσεων ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, από την οποία διαφαίνεται η συνεργασία της προσφεύγουσας επιχείρησης με τον διαχειριστή της εκδότριας επιχείρησης κ....., καθώς και ο τρόπος με τον οποίο έδινε και λάμβανε παραγγελίες η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....», ΑΦΜ και έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα επιχείρηση αφορούν πραγματικές συναλλαγές, καθώς είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ είναι συναλλακτικά υπαρκτή, χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, πέραν ενός e-mail με τον εκπρόσωπο αυτής κ. που δεν αποτελεί πρόσφορο στοιχείο ικανό να αποδομήσει το ως άνω πόρισμα του ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση. Επιπλέον, ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν αφορά την επιχείρησή του η κρίση του ελέγχου ότι ο εκδότης δεν ήταν σε θέση να διενεργήσει πωλήσεις, καθώς τα υπό κρίση στοιχεία αφορούν παροχή υπηρεσιών. Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, για τον λόγο ότι η μη δυνατότητα διενέργειας πωλήσεων αποτέλεσε ένα από τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό της επιχείρησης ως συναλλακτικά ανύπαρκτης, ώστε το σύνολο των συναλλαγών που φέρεται να έχει διενεργήσει βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι, να κρίνονται ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ανεξάρτητα από το είδος τους. Εξάλλου, μετά την εξέταση των όσων προσκόμισε και επικαλέστηκε ο προσφεύγων, ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ήτοι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματικές.

Επειδή τα όσα επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων σχετικά με τη συνεργασία του με την εκδότρια επιχείρηση, τον τρόπο εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και πωλούμενων αγαθών, έχουν ήδη αξιολογηθεί από το ΕΛ.ΚΕ., ώστε ο έλεγχος έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Αντίθετα, από όσα επικαλείται και προσκομίζει, δεν αποδεικνύεται η καλή του πίστη κατά τη λήψη των φορολογικών στοιχείων, αν και φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς συναλλάχθηκε με συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Ειδικότερα, η ηλεκτρονική αλληλογραφία με τους πελάτες του και τα τιμολόγια που εξέδωσε ο ίδιος αξιολογήθηκαν ήδη από τον έλεγχο ως προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αποτυπώνονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, αλλά δεν αποδεικνύουν την καλή πίστη κατά τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, η καλοπιστία του προσφεύγοντος δεν δύναται να αποδειχθεί ούτε από την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού

συστήματος, καθώς τα περισσότερα φορολογικά στοιχεία έχουν αξία κάτω των 500,00€ και εξοφλήθηκαν μετρητοίς. Στο σύνολο των σαράντα ένα φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων, μόλις πέντε φορολογικά στοιχεία είναι αξίας άνω των 500,00€, τα οποία, εξοφλήθηκαν μεν μέσω τραπεζικού συστήματος, αλλά κύριος δικαιούχος του λογαριασμού, όπου γίνονται οι τραπεζικές μεταφορές, είναι έτερο πρόσωπο από τον εκδότη και συγκεκριμένα η Περαιτέρω, τα υπό κρίση στοιχεία αφορούν περισσότερες συναλλαγές σε σειρά τριών ετών, καθώς έλαβε δέκα έξι φορολογικά στοιχεία το έτος 2017, δέκα εννέα το έτος 2018 και έξι φορολογικά στοιχεία το έτος 2019, γεγονός που υποδηλώνει μακρόχρονη συνεργασία με την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και δεν συνάδει με καλόπιστο, αγνοών την εικονικότητα, λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ειδικά και αιτιολογημένα, όπως αποτυπώνεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων έλαβε από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν αποδείχθηκε δε η καλοπιστία του, ώστε να δύναται να εκπέσουν οι δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα και να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή τα όσα προσκομίζει ο προσφεύγων δεν αποτελούν νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 63 παρ.5 Ν.4987/2022 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1064/2017, ώστε να πρέπει να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, καθώς τα έχει ήδη υποβάλει, ενώπιον του ΕΛ.ΚΕ., με το με αρ. πρ. /2023 υπόμνημά του επί του υπ'αρ. /30-10-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

β)της υπ'αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

γ)της υπ'αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

δ)της υπ'αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.,

ε)της υπ'αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ. και

στ)της υπ'αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του ΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	368,34€	2.211,15€	2.211,15€	1.842,81€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :		2.449,47€	2.449,47€	2.449,47€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :		2.795,81€	2.795,81€	2.795,81€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	2.010,33€	2.010,33€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν.4987/2022.

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	2.648,52€	2.648,52€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν.4987/2022.

Υπ' αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
---	---------------	----------------

Σύνολο για καταβολή :	2.929,32€	2.929,32€
-----------------------	-----------	-----------

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν.4987/2022 .

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.