



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/04/2023  
Αριθμός απόφασης: 982

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604 553  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 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 με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με έδρα ....., κατά των υπ' αριθμ.:

- ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ,
- ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

**5.** Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία υποβλήθηκε 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:

#### **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Με την υπ' αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 230.973,94 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 115.486,97 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **346.460,91 €**.

Με την υπ' αριθμ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 289.813,11 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 144.906,55 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **434.719,66 €** και παράλληλα, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση κατά το ποσό των 64.266,84 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από ..... Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ. Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις, ο έλεγχος προέβη στους κάτωθι καταλογισμούς για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Ποσό (€)</b>
Τιμολόγια που δεν αφορούν δαπάνες για επισκευές-συντηρήσεις αλλά πάγια	232.654,07
Λήψη εικονικών τιμολογίων	666.050,00
Τόκοι και έξοδα λογαριασμών	2.693.806,41
Λοιπές δαπάνες	152.539,14
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	1.288.452,70
<b>Σύνολο</b>	<b>5.033.502,32</b>

Όσον αφορά στα εικονικά τιμολόγια, η προσφεύγουσα, εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους, έλαβε από την εταιρεία .....είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 710.050,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 169.800,00 €. Ωστόσο, το ένα (1) εξ αυτών, καθαρής αξίας 44.000,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 10.560,00 € δεν καταχωρήθηκε σε λογαριασμό εξόδου ΓΛ αλλά στον λογαριασμό παγίου 11.00.81.000, με αποτέλεσμα να αναμορφωθεί μόνο το ποσό της αναλογούσας απόσβεσης για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016. Το εν λόγω ποσό ύψους 136,89 € περιλαμβάνεται στο κονδύλι «Λοιπές δαπάνες» του ανωτέρω πίνακα.

Όσον αφορά στον Φ.Π.Α., ο έλεγχος προέβη στους κάτωθι καταλογισμούς:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Ποσό (€)</b>
Λήψη εικονικών τιμολογίων	169.800,00
Δαπάνες άρθ. 30, παρ. 4 ΚΦΠΑ	563,00
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο	183.716,95
<b>Σύνολο</b>	<b>354.079,95</b>

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των τιμολογίων της εταιρείας .....και σε κάθε περίπτωση, η ίδια τελούσε σε καλή πίστη και οι δαπάνες ήταν πραγματικές και συνεπώς εκπεστές.

**2<sup>ος</sup> λόγος:** Αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές από τις δαπάνες τόκων, μη ορθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που προσκομίστηκαν (έστω και καθυστερημένα) μετά το υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου.

**3<sup>ος</sup> λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές των δαπανών που έκρινε ότι έπρεπε να παγιοποιηθούν αντί να εξοδοποιηθούν.

Σημειώνεται πως με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλονται λόγοι **μόνο** για τις ανωτέρω τρεις (3) λογιστικές διαφορές.

#### Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Κ.Φ.Δ:

«...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 εκδόμενου 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** 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, 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 να 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 συναλλακτικώς 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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** βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, κρίθηκε ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος, ....., αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα (ως η λήπτρια των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερομένης ως εκδότης, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

**Επειδή** σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ δεν περιορίστηκε στα ευρήματα του ελέγχου της προμηθεύτριας επιχείρησης από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, αλλά διενήργησε έλεγχο και στην ίδια, όπως προκύπτει από το γεγονός ότι:

- κατασχέθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και συντάχθηκαν οι υπ' αριθμ. .... εκθέσεις κατάσχεσης,
- ερευνήθηκε κατά πόσο οι επίμαχες εργασίες πραγματοποιήθηκαν (έστω και από διαφορετικό προμηθευτή) και για αυτόν τον λόγο εστάλη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμόν .....πρόσκληση προσκόμισης στοιχείων και παροχής διευκρινίσεων.

**Επειδή** η προσφεύγουσα, η οποία κλήθηκε να αποδείξει ότι οι υπηρεσίες που φέρεται να έλαβε από την ανωτέρω προμηθεύτρια επιχείρηση όντως παρασχέθηκαν, δεν προσκόμισε ούτε πιστοποίηση εργασιών ούτε επιμέτρηση εργασιών δεόντως υπογεγραμμένα από πολιτικό μηχανικό ούτε προσδιόρισε σε ποιο ακριβώς κτίριο έγιναν οι φερόμενες εργασίες. Παράλληλα, με το υπ' αριθμόν .....υπόμνημα που κατέθεσε, δεν απάντησε σε όλες τις ερωτήσεις του ελέγχου και έδωσε

γενικόλογες και αόριστες απαντήσεις, όπως είχε πράξει και με το υπ' αριθμόν .....υπόμνημα που είχε καταθέσει στα πλαίσια του περυσινού ελέγχου του φορολογικού έτους 2015.

**Επειδή** αναφορικά με τα από 17/12/2015 και 08/11/2016 εργολαβικά συμφωνητικά με την εταιρεία ....., αυτά δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση των επίμαχων εργασιών. Ομοίως δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο η απόδοση του φόρου εργοληπτών 3% επί των επίμαχων τιμολογίων.

**Επειδή** αναφορικά με το αποδεικτικό παρουσίας στο διαδίκτυο της εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας κ. ...., επισημαίνεται ότι όσα αναγράφονται στο προφίλ της στο μέσο επαγγελματικής κοινωνικής δικτύωσης ..... δεν έχουν αποδεικτική ισχύ. Παράλληλα, το εν λόγω πρόσωπο αναγράφει ότι τυγχάνει Μηχανολόγος Μηχανικός, ωστόσο όπως είναι γνωστό, οι σχετικές εργασίες επισκευής εμπίπτουν στην αρμοδιότητα πολιτικού μηχανικού ή αρχιτέκτονα μηχανικού.

**Επειδή** η προσφεύγουσα, αν και της ζητήθηκε, δεν προσκόμισε κανένα είδος γραπτής επικοινωνίας με την εκδότρια επιχείρηση (e-mail, επιστολή, μηνύματα) που θα αποδείκνυε τον τρόπο με τον οποίο ήρθαν πράγματι σε επαφή οι δύο οντότητες που εδρεύουν σε διαφορετικά μέρη της Ελλάδας και που με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας, θα ήταν αναμενόμενο να έχει υπάρξει επίσημος τρόπος επικοινωνίας, προκειμένου για τη διενέργεια συναλλαγών στα επίπεδα των 700 χιλ. €.

**Επειδή** το γεγονός ότι η Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ ενήργησε κατόπιν λήψης πληροφοριακού δελτίου από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ δεν αναιρεί την πληρότητα του δικού της ελέγχου. Παράλληλα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ δεν ήταν μόνο έλεγχος γραφείου, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά και επιτόπιος, δεδομένου ότι, όπως αναφέρεται στην σχετική Έκθεση Ελέγχου (σελ. 82), διενεργήθηκε αυτοψία στη δηλωθείσα επαγγελματική έδρα της εκδότριας οντότητας-..... από την οποία διαπιστώθηκε η μη ύπαρξη επαγγελματικής δραστηριότητας και χωρίς μάλιστα να έχει υποβληθεί σχετική δήλωση διακοπής.

**Επειδή** αναφορικά με το ζήτημα της εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτει από τη σελ. 89 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016 και για συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 710.050,00 € πλέον Φ.Π.Α. 169.800,00 €, ήτοι συνολικού οφειλόμενου ποσού 879.850,00 €, προκύπτουν πληρωμές συνολικής αξίας μόλις 263.714,40 € μέσα στο 2016 και 120.600,00 € μέσα στο 2017, ήτοι προκύπτουν μεγάλα ανεξόφλητα υπόλοιπα.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως η εξόφληση τιμολογίων δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση προϋπόθεση για την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα.

**Επειδή** ο εν λόγω επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι καταρχήν ορθός, ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση (όπως και σε άλλες παρεμφερείς), το γεγονός της ύπαρξης μεγάλων ανεξόφλητων υπολοίπων, δεν αποτελεί αιτία μη αναγνώρισης των επίμαχων δαπανών, αλλά επιβαρυντική για την προσφεύγουσα ένδειξη περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εν λόγω εταιρεία, καθότι δε συνάδει με τη λογική των εμπορικών συναλλαγών η ύπαρξη τέτοιων μεγάλων ανοιχτών υπολοίπων προς προμηθευτή, όταν μάλιστα η εκτέλεση των εργασιών προϋποθέτει και την προμήθεια υλικών και την αμοιβή απασχολούμενου προσωπικού.

**Επειδή** η προσφεύγουσα επικαλείται επιπρόσθετα και την υπ' αριθμόν ..... απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Χανίων, με την οποία επικυρώθηκε το από ..... Ιδιωτικό Συμφωνητικό-Συμφωνία Εξυγίανσης και αποτέλεσμα της οποίας ήταν (σύμφωνα με τον ισχυρισμό της) η μείωση του υπολοίπου της υποχρέωσης προς την εταιρεία .....κατά ποσοστό 90%.

**Επειδή** ωστόσο, η διαδικασία εξυγίανσης αφορά το Εμπορικό Δίκαιο και όχι τις φορολογικές διατάξεις. Αυτό σημαίνει ότι το Δικαστήριο που εκδικάζει σχετικές υποθέσεις, σε καμία περίπτωση δεν εξετάζει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τους προμηθευτές-πιστωτές των ενδιαφερομένων οντοτήτων, αλλά επικεντρώνεται στην πραγματική οικονομική κατάσταση των τελευταίων.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι οι επίμαχες δαπάνες είναι εκπεστές, δεδομένου ότι η ίδια ήταν καλόπιστη λήπτρια.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«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 με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «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».

**Επειδή** με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, εφόσον δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα όντως έλαβε στις περιγραφόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες, δε στοιχειοθετείται ότι τύγχανε καλόπιστη λήπτρια.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σελ. 73-92 της από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Επειδή** για το ίδιο ακριβώς ζήτημα αναφορικά με τη χρήση 2015, έχει εκδοθεί από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμόν 1595/05-05-2022 απόφαση, με την οποία επικυρώθηκε η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εταιρεία .....

**Επειδή** συν τοις άλλοις, έχει ήδη υπάρξει και κρίση της Υπηρεσίας επί της υπ' αριθμόν ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εκδότριας επιχείρησης, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΘΕΣΣ 864/20-04-2022 απορριπτική απόφαση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 43-45), δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο δαπάνες τόκων συνολικού ύψους **2.693.806,41 €**, λόγω του ότι δεν πληρείτο η προϋπόθεση (γ') του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 (δεν υποστηρίζονταν από κατάλληλο νομιμοποιητικό έγγραφο). Συγκεκριμένα:

- επιμέρους ποσό 138.497,47 € αφορά στην ..... και ισούται με αυτό που καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας και για το οποίο δεν προσκομίστηκε κανένα νομιμοποιητικό έγγραφο και
- επιμέρους ποσό 2.555.308,94 € αφορά στην ..... και αποτελεί τη διαφορά μεταξύ του καταχωρηθέντος ποσού στα βιβλία (2.767.889,64 €) και συγκεκριμένων ποσών που αιτιολογήθηκαν (164.828,44 € από το υπ' αριθμόν ..... απαντητικό έγγραφο της τράπεζας και 47.752,26 € από τις καρτέλες μακροπρόθεσμων δανείων που προσκομίστηκαν).

**Επειδή** όπως προκύπτει επίσης από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 100-101), μετά την παρέλευση του 20ημέρου από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., η προσφεύγουσα απέστειλε στον έλεγχο σχετικό e-mail (αρ. πρωτ. ....), στο οποίο ανέφερε ότι προσκομίζει α) βεβαίωση της ..... ποσό τόκων 120.818,27 € και β) καρτέλες ομολογιακών δανείων της ..... για ποσό τόκων 310.242,62 €, αιτούμενη την ισόποση μείωση των καταλογισθεισών με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος λογιστικών διαφορών.

**Επειδή** ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτά τα προσκομισθέντα στοιχεία για τους κάτωθι λόγους:

- προσκομίστηκαν μετά την νόμιμη εικοσαήμερη προθεσμία για απόψεις επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων
- αναφορικά με τους τόκους της ....., προσκομίστηκε βεβαίωση όχι από την ..... αλλά από την εταιρεία ..... και αποτελεί απάντηση της εταιρείας προς την ίδια την προσφεύγουσα και όχι απευθείας προς τον έλεγχο, ο οποίος είχε αποστείλει σχετικό αίτημα για προσκόμιση στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 15 του Κ.Φ.Δ. (αρ. πρωτ. ....)
- αναφορικά με τους τόκους της ....., οι προσκομισθείσες καρτέλες είναι αθεώρητες, χωρίς την υπογραφή του αρμόδιου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος ή νομικού προσώπου.

**Επειδή** η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη και πως θα έπρεπε να λάβει υπόψη του τα προσκομισθέντα στοιχεία.

**Επειδή** αφενός, ως προς το θέμα του χρόνου της προσκόμισης, θα πρέπει να αναφερθεί ότι, ακόμη και στην περίπτωση που η προσφεύγουσα προσκόμιζε τα εν λόγω στοιχεία μετά την οριστικοποίηση των πράξεων και μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, αυτά θα εξετάζονταν καταρχήν σε κάθε περίπτωση ως νέα στοιχεία. Συνεπώς, τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία δε θα πρέπει να απορριφθούν εκ προοιμίου από την Υπηρεσία μας, στα πλαίσια των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή** αναφορικά με τους τόκους της ....., έχει προσκομιστεί υπογεγραμμένη βεβαίωση της εταιρείας ....., η οποία, όπως είναι ευρέως γνωστό στον οικονομικό κόσμο της χώρας, έχει αναλάβει τη διαχείριση χαρτοφυλακίου καθυστερούμενων απαιτήσεων της τράπεζας ..... Με την εν λόγω βεβαίωση, η οποία έχει ημερομηνία ....., βεβαιώνεται πως οι οφειλόμενοι τόκοι της προσφεύγουσας για το διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016 ανέρχονταν στο συνολικό ποσό των 120.818,27 €. Εφόσον η γνησιότητα της εν λόγω βεβαίωσης δεν αμφισβητείται, ανεξαρτήτως της οντότητας στην οποία απευθύνεται, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το πραγματικό γεγονός που αναφέρεται σε αυτήν και η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά να μειωθεί κατά το εν λόγω ποσό.

**Επειδή** αναφορικά με τους τόκους της ....., εφόσον οι προσκομισθείσες καρτέλες των δανείων είναι αθεώρητες και ανυπόγραφες και παράλληλα ουδέποτε προσκομίστηκε επίσημη βεβαίωση της τράπεζας για τα συγκεκριμένα πρόσθετα ποσά, η κρίση του ελέγχου επικυρώνεται με την παρούσα απόφαση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 30-39), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε από τον λογ. ΓΛ. 62.07.01 δαπάνες συνολικού ύψους 232.654,07 €, διότι με βάση τις περιγραφές των εργασιών στα τιμολόγια, το ύψος των ταμειακών ροών και τις ποσότητες των υλικών, έκρινε ότι πρόκειται για νέες κατασκευές και όχι για συντηρήσεις υφισταμένων, με αποτέλεσμα το εν λόγω ποσό να έπρεπε να αναγνωρισθεί ως πάγιο υποκείμενο σε ετήσιες αποσβέσεις.

**Επειδή** σύμφωνα με το Παράρτημα Α του Ν. 4308/2014 «Πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) είναι τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή

για τους σκοπούς της οντότητας και αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου».

**Επειδή** σύμφωνα με τη Λογιστική Οδηγία της ΕΛΤΕ (παρ. 18.1.7) «Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. **Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης.** Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο».

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, εφόσον πρόκειται απλά για «αλλαγή κάποιων κουφωμάτων και τζαμιών» που δεν μπορεί να επηρεάσει την ωφέλιμη ζωή των παγίων.

**Επειδή** από το όλο σκεπτικό της έκθεσης ελέγχου (σελ. 30-39) συνάγεται ότι πρόκειται για προσθήκες-βελτιώσεις μεγάλης κλίμακας των κτιριακών εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας, οι οποίες επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή τους.

**Επειδή** παράλληλα, όπως αναφέρεται στη σελ. 39 της έκθεσης, η ελέγκτρια της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ δεν αρκέστηκε στην επισκόπηση των φορολογικών στοιχείων, αλλά, προκειμένου για την εξαγωγή ασφαλούς συμπεράσματος, προέβη και σε διενέργεια αυτοψίας στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας στις ..... και έλαβε φωτογραφικό υλικό.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... κατά των υπ' αριθμ. ....Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

**A) .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**  
**Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:**

<b>Περιγραφή</b>	<b>Ποσό (€)</b>
Τιμολόγια που δεν αφορούν δαπάνες για επισκευές-συντηρήσεις αλλά πάγια	232.654,07
Λήψη εικονικών τιμολογίων	666.050,00
Τόκοι και έξοδα λογαριασμών	2.572.988,14
Λοιπές δαπάνες	152.539,14
Ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	1.288.452,70
<b>Σύνολο</b>	<b>4.912.684,05</b>

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

<b>Ανάλυση</b>	<b>Δήλωσης</b>	<b>Ελέγχου</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>Διαφορά</b>
Φορολογητέα κέρδη	-4.237.040,46	796.461,86	675.643,59	<b>4.912.684,05</b>
Φόρος 29%	0,00	230.973,94	195.936,64	<b>195.936,64</b>
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.		115.486,97	97.968,32	<b>97.968,32</b>



λόγω ανακρίβειας				
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>		<b>346.460,91</b>	<b>293.904,96</b>	

**B) .....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Χρεωστικό υπόλοιπο	<b>289.813,11</b>
Πρόστιμο άρθ. 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	<b>144.906,55</b>
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>434.719,66</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	<b>65.826,01</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.