



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1055

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΦΜ**, έδρα στο, Τ.Κ., κύρια δραστηριότητα «.....», κατά των με αριθ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,
 -/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,
 -/2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,
- καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **Α.Ε. 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:

-Με τη με αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η ζημιά του φορολογικού έτους 2016 της προσφεύγουσας, προσδιορίσθηκε σε 6.034,98 ευρώ (από 110.498,59 ευρώ βάσει δήλωσης) και τελικώς, μετά την προσθήκη της ζημιάς παρελθουσών χρήσεων ύψους 533.565,91 ευρώ, προέκυψε ζημιά μετά τη φορολογική αναμόρφωση ποσού 539.600,89 ευρώ (από 644.064,50 ευρώ βάσει δήλωσης), λόγω: α) λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 73.264,23 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.523,91 ευρώ, έκδοσης και β) λόγω λογιστικών διαφορών συνολικής καθαρής αξίας 31.199,38 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 7.305,76 ευρώ.

-Με τη με αρ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 14.705,76 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 7.352,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 22.058,66 ευρώ, λόγω: α) λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 73.264,23 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.523,91 ευρώ, έκδοσης και β) λόγω λογιστικών διαφορών συνολικής καθαρής αξίας 31.199,38 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 7.305,76 ευρώ.

-Με τη με αρ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, γιατί δε διαφύλαξε τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δυνάμει της υπ' αριθ./15-01-2020 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου εξέδωσε τη με αριθμό/15-01-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα, ως αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επιχείρηση Αγγουρίδης Νικόλαος, για το φορολογικό έτος 2016.

Η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διενέργησε έλεγχο, κατόπιν της με αριθμό/05-02-2020 εντολής, για την περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2016, στην επιχείρηση Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα την «.....» και δευτερεύουσες δραστηριότητες την «.....», «.....», «.....» και συνέταξε τη με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία οι πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης του διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 είναι εικονικές στο σύνολο τους.

Συγκεκριμένα:

«Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δηλαδή ότι:

- Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στις πρόσκληση της υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία.
- Ο ελεγχόμενος υποβάλλει Δηλώσεις Ε9 με τεράστιες νεοαποκτηθείσες αγροτικές εκτάσεις οι οποίες δεν συνοδεύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά (συμβολαιογραφικό ή άλλο έγγραφο που να δικαιολογεί την πώληση, αγορά, δωρεά κ.λ.π.).

- Ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει καμιά Δήλωση ιδιοκτησίας στο Κτηματολόγιο βάσει των διαθέσιμων στοιχείων την περίοδο του ελέγχου.
 - Από την έρευνα στα Υποθηκοφυλακεία που σχετίζονται με τα Δηλωθέντα στο Ε9 ακίνητα του ελεγχόμενου δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη μερίδας και από το Κτηματολόγιο διαπιστώθηκε ότι δεν έχει υποβάλει καμιά Δήλωση κατοχής ακινήτου.
 - Δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη μισθωτηρίων γης, πλην του αγροτεμαχίου στην θέση έκτασης 4.800 τ.μ. με εκμισθωτή τη και ΑΦΜ, που όμως ρητά αναφέρεται στο συμβόλαιο ότι παραχωρείται για κτηνοτροφική εκμετάλλευση.
 - Δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη άλλων συμφωνητικών ή εγγράφων του ελεγχόμενου με ιδιώτες, από τα οποία να προκύπτει ότι ιδιοκτήτες γης εκχωρούν το δικαίωμα στον ελεγχόμενο να καλλιεργήσει τα αγροτεμάχιά τους με αντάλλαγμα να λάβουν μίσθωμα σε είδος (η πρακτική των «μισιακών ή σιμισιακών ελιών») ή επίμορτης αγροληψίας κατά τις διατάξεις των άρθρων 641-645 του Αστικού Κώδικα,
 - Διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του αγροτικά ακίνητα (ούτε ιδιόκτητα ούτε μισθωμένα, ούτε παραχωρημένα) για την καλλιέργεια των αγροτικών προϊόντων που φέρεται να έχει πωλήσει την ελεγχόμενη χρήση.
 - Ο ελεγχόμενος δεν έχει τη δυνατότητα παραγωγής των πωληθέντων αγροτικών προϊόντων την ελεγχόμενη χρήση λόγω μη κατοχής των απαιτούμενων στρεμμάτων -δεν είχε στην διάθεσή του κανένα αγροτικό ακίνητο για καλλιέργεια με βάση τους δείκτες της Διεύθυνσης Γεωργικής Ανάπτυξης της Περιφέρειας Κρήτης για την απόδοση αγροτικών προϊόντων ανά στρέμμα.
 - Ο ελεγχόμενος δεν απασχόλησε εργάτες και δεν είχε την δυνατότητα ο ίδιος για την καλλιέργεια και συγκομιδή των ποσοτήτων αγροτικών προϊόντων που φέρεται να πώλησε την ελεγχόμενη χρήση,
 - Δεν υπάρχουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την μεταφορά των φερόμενων ως πωληθέντων αγροτικών προϊόντων,
 - Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του αγροτικά μηχανήματα που απαιτούνται για την καλλιέργεια των φερόμενων ως πωληθέντων αγροτικών προϊόντων, ούτε μίσθωσε τρίτους για την παροχή των απαιτούμενων εργασιών με αγροτικά μηχανήματα,
 - Ο ελεγχόμενος δεν πραγματοποίησε δαπάνες που να δικαιολογούν τις τεράστιες πωλήσεις αγροτικών προϊόντων.
 - Ο ελεγχόμενος δεν είχε τη δυνατότητα πώλησης αγροτικών προϊόντων από παλιές αδιάθετες ποσότητες
 - Ο ελεγχόμενος δεν εισέπραξε χρήματα από τους πελάτες του μέσω των τραπεζικών του λογ/σμών, ούτε κατατέθηκαν σε δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς τα ποσά από τις εξοφλήσεις των επιταγών που εισέπραξε, αλλά οπισθογραφήθηκαν σε τρίτα πρόσωπα για τα οποία δεν υπάρχει εμφανής εμπορική σχέση που να τους συνδέει, ενώ μεγάλος όγκος πληρωμών δηλώνεται ότι γίνονται τοις μετρητοίς – μη συνήθης εμπορική πρακτική για το συνολικό ύψος των συναλλαγών...
- Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι η ελεγχόμενη αγροτική επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα παραγωγής ή εμπορίας των φερόμενων ως πωληθέντων αγροτικών προϊόντων για την ελεγχόμενη χρήση και **ΚΡΙΝΕΙ όλες τις πωλήσεις του με ΑΦΜ για τη διαχειριστική περίοδο 01 .01.2016 -31.12.2016 ως εικονικές στο σύνολο τους.**
- Ο ελεγχόμενος δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών έσοδα ύψους 340.036,44 ενώ οι τρίτοι 342.496,65. Λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και εκδοθέντων στοιχείων ο έλεγχος προσδιορίζει τα έσοδα με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία -σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013- και συγκεκριμένα των προσκομισθέντων από τους τρίτους τιμολογίων εσόδων και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις των ανπσυμβαλομένων στα 342.496,55ευρώ.....

**ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΝΑΜΜΑΓΩΝ ΜΕ ΤΗ ΕΜΠΟΡΙΑ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΕΜΠΟΡ.
ΒΙΟΤΕΧΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΦΜ**

Ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση ΑΕ ΑΦΜ την καρτέλα του ελεγχόμενου ως προμηθευτή και διαπίστωσε ότι αυτή καταχώρησε και εξέπεσε από τα βιβλία της τις δαπάνες για αγορά κηπευτικών συνολικής αξίας 73.264,73 € συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ.

Επιπλέον ο νόμιμος εκπρόσωπος κατέθεσε στην Υπηρεσία μας τη με αριθμό πρωτ./27-5-2022 υπεύθυνη Δήλωση όπου αναφέρει μεταξύ άλλων ότι «τα φορολογικά παραστατικά έκδοσης για το έτος 2016 εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς πλην του 269B που εξοφλήθει με επιταγή της

Ο έλεγχος για την ως άνω επιχείρηση είναι σε εξέλιξη για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου εξέδωσε την αριθ./15-01-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση και εν συνεχεία τη με αριθμό πρωτ./14-02-2020 Πρόσκληση Προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. καθώς και τη με αριθμό/14-02-2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4512/2018.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω/14-02-2020 πρόσκληση και γι' αυτό ο έλεγχος επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, με τη με αριθμό/12-07-2022 Πράξη Επιβολή Προστίμου.

Επιπρόσθετα, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η με αριθμό πρωτ./13-07-2022 2^η Πρόσκληση Προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.. Ο Διαχειριστής της προσφεύγουσας ανταποκρίθηκε μερικώς στη 2^η αυτή πρόσκληση του ελέγχου, προσκομίζοντας τα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης για τη φορολογική περίοδο 01-01-2016 έως 31-12-2016, πλην των επίμαχων φορολογικών παραστατικών έκδοσης, οι συναλλαγές με τον οποίο άλλωστε αποτελούν τη βασική αιτία ελέγχου. Προφορικά δήλωσε ότι τα συγκεκριμένα παραστατικά τα έχει απωλέσει.

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων ισοζυγίων και αναλυτικών καθολικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι καταχώρησε και συμπεριέλαβε στις αγορές εμπορευμάτων εκατόν πενήντα επτά (157) φορολογικά παραστατικά έκδοσης με ΑΦΜ καθαρής αξίας 73.264,23 € πλέον Φ.Π.Α 9.523,91€. Επιπλέον εξέπεσε τον Φ.Π.Α. των παραπάνω τιμολογίων από τον φόρο εκροών των περιοδικών δηλώσεων μηνών 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} του έτους 2016.

Λαμβάνοντας υπόψη μεταξύ άλλων, ότι:

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα 157 φορολογικά παραστατικά που έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση,
- Ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας κατέθεσε τη με αριθμό πρωτ./27-5-2022 υπεύθυνη δήλωση όπου αναφέρει μεταξύ άλλων ότι τα φορολογικά παραστατικά έκδοσης για το έτος 2016 εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς πλην του 269B που εξοφλήθει με επιταγή της Παγκρήτιας τράπεζας,
- Διαπιστώνεται κατάτμιση των τιμολογίων, με την έκδοση περισσότερων του ενός φορολογικών στοιχείων μέσα στην ίδια μέρα, ώστε η αξία του καθενός να είναι κάτω των 500,00 ευρώ και να μην απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- Το πόρισμα ελέγχου που αφορά την επιχείρηση, σύμφωνα με το οποίο οι πωλήσεις της για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 είναι εικονικές στο σύνολό τους, ο έλεγχος έκρινε ότι για το φορολογικό έτος 2016 η προσφεύγουσα επιχείρηση ΕΤΑΙΡΕΙΑ με Α.Φ.Μ. έλαβε, καταχώρησε και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της την καθαρή αξία εκατόν πενήντα επτά (157) εικονικών φορολογικών παραστατικών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του Κ.Φ.Δ., ποσού 73.264,23 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.523,91

ευρώ, έκδοσης με ΑΦΜ

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι:

- Ελέγχθηκαν οι δαπάνες της επιχείρησης και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ποσού **16.149,85 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.775,55 ευρώ**, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (άρθρο 23 περ. ιβ' Κ.Φ.Ε.).

- Δεν αναγνωρίζονται επίσης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες καυσίμων συνολικού ποσού **15.049,53 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.530,21 ευρώ**. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για οχτακόσιες δέκα τέσσερις (814) Α.Λ.Σ. αξίας κάτω των 300,00 ευρώ, εκδοθείσες από μία συγκεκριμένη επιχείρηση πώλησης καυσίμων. Προσκομίστηκε στον έλεγχο μέρος των παραστατικών αυτών, τα οποία φέρουν μεν τη σφραγίδα του εκδότη αλλά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, με αποτέλεσμα να μη διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 12 των Ε.Λ.Π. Διαπιστώθηκε επιπλέον ότι για κάθε μέρα καταχωρίζονται Α.Λ.Σ. μικρής αξίας, πολλές φορές περισσότερες σε πλήθος από τα οχήματα που κατέχει η προσφεύγουσα και με συνεχόμενη αρίθμηση.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθμό/17-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε απόψεις. Μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη των οριστικών αποτελεσμάτων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

«...Τις πράξεις αυτές δεν αποδεχόμαστε ως εκδοθείσες κατά παράβαση του νόμου, διότι όλες οι διαλαμβανόμενες σε αυτές συναλλαγές και δαπάνες ήταν αληθινές. Το γεγονός ή ενδεχόμενο φορολογικής παράβασης από αντισυμβαλλόμενο μου δε μεταβάλλει άνευ ετέρου μία συναλλαγή από αληθινή σε εικονική, οι δε λοιπές δαπάνες (λχ καύσιμα) δικαιολογούνται από τη δραστηριότητα της επιχείρησής μας η οποία μεταξύ άλλων συμπεριλαμβάνει και την αγροτική παραγωγή, τη μεταφορά εμπορευμάτων με ίδια οχήματα κοκ»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το κείμενο που έχει αναγραφεί στο σώμα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, από τον οποίο προκύπτουν με σαφήνεια οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι προβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς, επαγόμεστε τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «....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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης

αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. 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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 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 οποιεσδήποτε 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, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5. [...]Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,
- β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,
- γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
- δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,
- ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,
- στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση τον διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,
- ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,
- η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

...»

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

- α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1,
- β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1,

...»

Επειδή, στο άρθρο 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του **Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου.

Οι περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 1 και η παράγραφος 2, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με τις παραγράφους 7α & 7β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου».

Επειδή, στο άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του **Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζουν ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

...

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,

στ) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία

αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,....

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: «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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την απόφαση **ΣΤΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 972/2020**, κρίθηκε ότι:

6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της, Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν.2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/2015** με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης 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», ορίζεται ότι:

«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, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.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», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 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, η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διενέργησε έλεγχο για την περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2016 στην επιχείρηση Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα την «.....» και συνέταξε τη με ημερομηνία θεώρησης 02/09/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία οι πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης του διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 είναι εικονικές στο σύνολό τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τον ανωτέρω είναι και η προσφεύγουσα.

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε εν συνεχεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2016:

- Ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της εκατόν πενήντα επτά (157) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., συνολικής καθαρής αξίας 73.264,23 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 9.523,91 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ίδιου νόμου καθώς και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π.

Επιπλέον:

- Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικού ποσού 16.149,85 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.775,55 ευρώ, ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (άρθρο 23 περ. ιβ' Κ.Φ.Ε.).

- Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες καυσίμων συνολικού ποσού **15.049,53 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.530,21 ευρώ**.

Συνεπώς οι συνολικές διαφορές του ελέγχου ανήλθαν σε **104.463,61 ευρώ πλέον ΦΠΑ 16.829,67 ευρώ**.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ, 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 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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 (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, ούτε συνυπέβαλε αυτά με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων ως εικονικών συναλλαγών, ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή, επιπλέον δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι οι δαπάνες καυσίμων συνολικού ποσού **15.049,53 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.530,21**, οι οποίες καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά, καθώς και δαπάνες συνολικού ποσού **16.149,85 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.775,55 ευρώ**, οι οποίες χαρακτηρίσθηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και καταλογίσθηκαν ως λογιστική διαφορά, αφορούν δαπάνες της επιχείρησης.

Επειδή, δε διαφύλαξε ως όφειλε τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ..

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./**10-01-2023** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και της με αριθμό/2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό έτος 2016

- Υπ' αρ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση: 539.600,89 €.

- Υπ' αρ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 22.058,66 €.

- Υπ' αρ...../2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 2.500,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.