



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/03/2024

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

Αριθμός απόφασης: 598

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου **ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ**, κατά των υπ' αριθμ.:

-/31.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικού έτους 2017,
-/31.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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./31.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 70.647,26 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 35.323,63 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 11.974,39 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **117.945,28 €**.

Με την υπ' αριθμ./31.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 56.223,16 € πλέον προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 28.111,58 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **84.334,74 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 31/10/2023 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμόν/20-01-2021 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τις εν λόγω Εκθέσεις, αιτία για τον έλεγχο ήταν η διενέργεια προηγούμενου ελέγχου στην εταιρεία ΙΚΕ με Α.Φ.Μ., για την οποία διαπιστώθηκε πως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ήταν **εικονικά**, δεδομένου ότι αν και φορολογικά υπαρκτή, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία του ανωτέρω εκδότη, ήταν και ο προσφεύγων. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2017 από την ανωτέρω εταιρεία πενήντα (50) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **234.290,00 €** και αναλογούντος Φ.Π.Α. 56.229,60 €.

Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ:

- Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, δεν αναγνώρισε την έκπτωση των σχετικών δαπανών του προσφεύγοντος επί τη βάση του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1113/2015. Ειδικότερα, δεν αναγνώρισε την έκπτωση των σαράντα επτά (47) τιμολογίων του ανωτέρω προμηθευτή που διαπιστώθηκε ότι **καταχωρήθηκαν** στα τηρηθέντα βιβλία της χρήσης συνολικής καθαρής αξίας 223.490,00 € ως εικονικά, καθώς και λοιπών δαπανών/αγορών συνολικής καθαρής αξίας 12.590,25 € που ενώ είχαν δηλωθεί στα έντυπα Ε1 και Ε3 δε βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία. Ήτοι, συνολική λογιστική διαφορά 236.080,25 €.
- Αναφορικά με τη φορολογία Φ.Π.Α., δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχούν στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του ανωτέρω προμηθευτή συνολικής καθαρής αξίας 234.290,00 € επί τη βάση του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

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

1ος λόγος: Σε καμία περίπτωση τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία δεν ήταν εικονικά, δεδομένου ότι ο εκδότης τους είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, οι συναλλαγές πραγματικές και ο ίδιος, σε κάθε περίπτωση, τελούσε σε καλή πίστη.

2ος λόγος: Οι οικείες Εκθέσεις Ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και μη επαρκώς αιτιολογημένες, δεδομένου ότι δε μνημονεύουν με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του ίδιου στην τάχα διάπραξη του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 28, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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 με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης

ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, έχει αποδειχθεί πλήρως και έχει στοιχειοθετηθεί επαρκώς ότι ο φερόμενος ως προμηθευτής του προσφεύγοντος, αν και επιχείρηση φορολογικά υπαρκτή, ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, δηλαδή δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις παροχές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, στην από 08/09/2023 σχετική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για την εταιρεία ΜΟΝ ΙΚΕ με Α.Φ.Μ. αναφέρεται ρητά ότι (σελ. 56-57) (βλ. & σελ. 11 οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος):

- ✓ **Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση του ελέγχου προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία – βιβλία καθώς και τα εκδοθέντα – ληφθέντα φορολογικά στοιχεία προκειμένου να είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος να πραγματοποιήσει στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνταν, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να διενεργηθεί με οποιαδήποτε διαθέσιμα στην Υπηρεσία στοιχεία τρίτων. Για τη διενέργεια του ελέγχου, αξιοποιήθηκαν τα στοιχεία που προκύπτουν από τις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών, τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που υποβλήθηκαν, στοιχεία διασταυρώσεων μέσω των ηλεκτρονικών συστημάτων taxis και elenxis και παροχής πληροφοριών άλλων υπηρεσιών.**
- ✓ **Αποδεδειγμένα η επιχείρηση ΙΚΕ δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητά της. Έχει δηλώσει σαν έδρα την οδό, στο, όπως επίσης άλλες τρεις ομοειδείς επιχειρήσεις, ωστόσο όμως δεν έχει κανένα ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από την δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε έχει μισθώσει κανένα κατάστημα καθ' ότι δεν προσκόμισε κανένα σχετικό μισθωτήριο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο για τη χρήση κάποιου άλλου ακινήτου, ούτε έχει δηλώσει υποκαταστήματα ή αποθηκευτικούς χώρους, οι οποίοι θα ήταν απαραίτητοι για την άσκηση των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που έχει δηλώσει.**
- ✓ **Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, καθ' ότι δεν μας προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά ή κατοχή των μηχανημάτων, των εργαλείων και των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή και την πώληση προϊόντων μεγάλης αξίας, όπως αναφέραμε παραπάνω.**
- ✓ **Δεν απασχόλησε προσωπικό** αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους στο Ι.Κ.Α το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/29-6-2021 έγγραφο που απέστειλε η Υπηρεσία μας στον ΕΦΚΑ, για να μας γνωστοποιήσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό για τα έτη 2015-2018. Με το υπ' αριθμ/13-07-2021 ο ΕΦΚΑ μας απάντησε ότι **η ανωτέρω ελεγχόμενη δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στην Υπηρεσία τους. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της υπηρεσίας μας, καθ' ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίσθηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.**
- ✓ **Δεν διέθετε έστω και ένα ΦΙΧ, το οποίο θα ήταν απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για την μεταφορά των προϊόντων, όσο και για την μεταφορά των υλικών και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τέτοιο τζίρο χωρίς την χρήση μεταφορικού μέσου. Δεν προσκόμισε κανένα μισθωτήριο για την μίσθωση κάποιου ΦΙΧ, ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.**

[...]

- ✓ Για τα φορολογικά στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης με ΑΦΜ, η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 290.519,60 €, προσκομίστηκε μόνο ένα από τα πενήντα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η αντισυμβαλλόμενη, [...] ενώ ταυτόχρονα οι καταθέσεις-εξοφλήσεις που βρέθηκαν από τον έλεγχο συνολικού ποσού 14.300,00 €, ακόμα και αν δεν συνοδεύονταν από ισόποσες αναλήψεις-μεταφορές ποσών την ίδια μέρα από την ελεγχόμενη-όπως προέκυψε από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων-καλύπτουν ελάχιστα το συνολικό ποσό της αξίας των εκδοθέντων παραστατικών ύψους 290.519,60 €, γεγονός που οδηγεί τον έλεγχο στο συμπέρασμα ότι οι ανωτέρω συναλλαγές είναι φορολογικά ανύπαρκτες και εικονικές στο σύνολό τους.

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 αντισυμβαλλομένου 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 πραγματοποιήσεως 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010, ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013 και ΣτΕ 533/2013).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω:

- ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ουδέν σχετικό στοιχείο προσκόμισε σε κανένα στάδιο του ελέγχου.
- από τη στιγμή που ο ως άνω προμηθευτής του προσφεύγοντος ήταν αποδεδειγμένα συναλλακτικά ανύπαρκτος, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής για τον ίδιο.

Επειδή αναφορικά με τα παραστατικά εξόφλησης που προσκομίζει ο προσφεύγων αναφέρονται (εκ του περισσού, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης) τα εξής:

- αναφορικά με τα καταθετήρια με τα οποία ισχυρίζεται ότι εξόφλησε την εταιρεία MON IKE με Α.Φ.Μ.(σχετ. 1 έως 6), αυτά, όπως ο ίδιος αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή, αφορούσαν εξοφλήσεις τιμολογίων που εκδόθηκαν στο προηγούμενο φορολογικό έτος 2016 και συνεπώς, αλυσιτελώς γίνεται επίκληση αυτών για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017,
- αναφορικά με τις επιταγές τις οποίες έχει οπισθογραφήσει ο ίδιος και για τις οποίες ισχυρίζεται ότι εκδόθηκαν σχετικές αποδείξεις παραλαβής, ουδεμία σχετική απόδειξη προσκομίζει, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ο πραγματικός εισπράξας των σχετικών ποσών.

Επειδή τέλος, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μόνο ένα (1) εκ των πενήντα (50) συνολικά ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας MON IKE με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα το υπ' αριθμόν/22-03-2017 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.000,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 480,00 €, ενώ αναφορικά με τα λοιπά τιμολόγια, υπέβαλε στον έλεγχο την με αρ. πρωτ./2023 Υπεύθυνη Δήλωση περί απωλείας αυτών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική 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 το άρθρο 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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 συνεπώς, ανεξαρτήτως της εικονικότητας των επίμαχων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, οι σχετικές δαπάνες/εισροές (πλην της μίας για την οποία προσκομίστηκε το παραστατικό) δεν δύνανται, σε κάθε περίπτωση, να αναγνωριστούν προς έκπτωση, τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν πληρείται η

απαραίτητη προϋπόθεση της ύπαρξης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου, κατά τις διατάξεις του άρθ. 22, περ. (γ') β' εδαφ. του Ν. 4172/2013 και του άρθ. 32, παρ. 1 (β') του Ν. 2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **30/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./**31.10.2023** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

A)/31.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	70.647,26
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	35.323,63
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.974,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	117.945,28

B)/31.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	56.223,16
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	28.111,58
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	84.334,74
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17,03

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
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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