



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 19.03.24

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 729

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

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

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με έδρα κατά των: α) υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** και β) υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικού έτους **2017** της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ηρακλείου, καθώς και των: γ) υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 έτους 2015, δ) υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ του ΚΦΔ έτους 2015, ε) υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έτους 2015 και στ) υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, έτους 2015, που εξέδωσε η ίδια ως άνω Προϊσταμένη, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ηρακλείου καθώς και τις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017 και τις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 και προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2015 της ίδιας Προϊσταμένης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα με δεδομένο ότι η ανάρτηση των προσβαλλόμενων πράξεων του 2023 έγινε ηλεκτρονικά την και η ανάγνωση αυτών αυθημερόν και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ΔΟΥ Ηρακλείου μετά τη διενέργεια ελέγχων στις οντότητες: και διαπίστωσε ότι αυτές εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό έτος 2017 τα κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

Προμηθευτής:	πλήθος	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
.....	32	15.446,33€	3.707,12€	19.153,45€
.....	16	7.400,00€	1.776,00€	9.176,00€
.....	27	90.400,00€	21.696,00€	112.096,00€
Σύνολα φορολογικού έτους 2017	75	113.246,33€	27.179,12 €	140.425,45 €

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα ακόλουθα:

A. Φορολογία εισοδήματος

Ο έλεγχος της ΔΟΥ Ηρακλείου προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος λογιστικά, με την προσθήκη στα αποτελέσματα των κατωτέρω λογιστικών διαφορών:

Λογιστικές διαφορές φόρου εισοδήματος	2017
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:	113.246,33€
Αποσβέσεις μη αναγνωριζόμενες λόγω λήψης εικονικών στοιχείων παγίων του έτους 2015	5.630,44€
Λοιπές λογιστικές διαφορές (διαφημίσεις)	4.800,00€
Λογιστική διαφορά	123.676,77€

B. Φ.Π.Α

Δεν αναγνωρίστηκε για το φορολογικό έτος 2017 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000, λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων, φορολογητέες εισροές ύψους 113.246,33 € και φόρος εισροών ύψους 27.179,12 €, καθώς και πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από την προηγούμενη χρήση ύψους 4.308,55€.

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ , εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός – Ημερ/νια πράξης	Οριστική Πράξη	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
<u>1</u>		<u>Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος</u>	123.742,69	35.866,26	17.933,13	53.799,13
<u>2</u>		<u>Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ</u>	113.246,33	29.080,96	14.540,48	43.621,44

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι δεν στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών διότι τα τιμολογηθέντα εμπορεύματα παρασχέθηκαν πραγματικά, άρα η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο των εκδοτών, δεδομένου δε ότι η προσφεύγουσα ήταν καλόπιστος λήπτης, οι επίδικες πράξεις επιβολής φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, ανίσχυρες και άκυρες.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΧΡΗΣΗ 2015 ΚΑΙ ΕΔΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΤΙΣ ΑΠΟ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 70 του ΚΔΔ, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97) ορίζεται ότι: «1) Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδικώς για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 3, 139Α και 277 παρ. 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσιδικής απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης. 2) Προσφυγή, από το δικόγραφο της οποίας παραιτήθηκε ο προσφεύγων, θεωρείται ότι δεν ασκήθηκε».

Επειδή, με τη ρηθείσα διάταξη, καθίσταται δικονομικός κανόνας η αρχή, κατά την οποία μόνο μία φορά επιτρέπεται να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσεως κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Προκειμένου να θεωρηθεί μία προσφυγή ως δεύτερη, απαιτείται ο αυτός διάδικος να προσβάλει την ίδια πράξη ή παράλειψη που προσέβαλε με προηγούμενη προσφυγή (ΣτΕ 2088/2014, 3733-5/1985 κλπ.), αδιάφορα από την ταυτότητα ή μη των υπό των δύο προσφυγών προσβαλλόμενων λόγων (ΣτΕ 223/1978).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα είχε ασκήσει την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή κατά των ίδιων πράξεων που προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. Απορριπτική Απόφαση του προϊσταμένου της ΔΕΔ.

Επειδή, εν προκειμένω, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ασκεί δεύτερη ενδικοφανή προσφυγή κατά των ίδιων πράξεων, επί των οποίων έχει ήδη αποφανθεί η υπηρεσία μας με την υπ' αριθ. Απόφασή της και η υπόθεση δεν δύναται να αναβιώσει με την κατάθεση νέας ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι της κρινόμενης. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 70 του Κ.Δ.Δ., και της κείμενης νομολογίας, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις του έτους 2015, απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΧΡΗΣΗ 2017 ΚΑΙ ΕΔΡΑΖΟΝΤΑΙ ΣΤΙΣ ΑΠΟ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & ΦΠΑ:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα

με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **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. [...]**».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των 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, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι

ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε εργασίες και αγορές απολύτως πραγματικές, πλην όμως από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, για τους παρακάτω λόγους:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία κρίθηκε για το φορολ. έτος 2017 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ηρακλείου που αφορά τον ανωτέρω εκδότη:

- 1) Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της ΔΟΥ Ηρακλείου για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της
- 2) Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, για να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που αναγράφονται στα παραστατικά που έχει εκδώσει καθότι δεν προσκόμισε στην Φορολογική Αρχή κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά ή η πώληση προϊόντων ανάλογης αξίας.
- 3) Δεν διέθετε απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις ιδιόκτητες ή μισθωμένες για την άσκηση της δραστηριότητά της, ει μη μόνον δήλωνε ότι το κατάστημα της επιχείρησης επιφανείας 24 τ.μ. που βρίσκεται με αντικείμενο εργασιών την λειτουργία πιτσαρίας, όπου είναι αδύνατον να υπάρξει επιχείρηση οικοδομικών υλικών και να εμπορεύεται είδη όπως αυτά που περιγράφονται στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία τιμολόγια, όπως π.χ. ρητινούχος σοβάς, ακρυλικό durostick, τοιμέντο μαύρο, άμμος θαλάσσης, κυλοδοκός μαύρος γαλβανιζέ κλπ.
- 4) Δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο, 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 ούτε προσκόμισε κάποιο μισθωτήριο για την μίσθωση αυτοκινήτου ή άλλου μεταφορικού μέσου.

- 5) **Δεν πραγματοποιήσε αγορές**, καθόσον δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό ή άλλο δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά των υλικών που απαιτούνται για την πραγματοποίηση τζίρου 665.370,23€, ούτε προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων κάτι τέτοιο. Περαιτέρω, δεν προσκόμισε για τις φερόμενες πωλήσεις της κατά το φορολογικό έτος 2017 ποσού 665.370,23 € κάποιο αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των τιμολογίων που η ίδια εξέδωσε προς τους πελάτες της αρμοδιότητας των ΔΟΥ Χανίων, Ρεθύμνου και Ηρακλείου.
- 6) **Δεν απασχόλησε προσωπικό** με σχέση εξηρημένης εργασίας κατά το υπό κρίση ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 2017 (σχετικό το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο του ΕΦΚΑ), ενώ κατά το έτος 2016 απασχολούσε προσωπικό εξειδικευμένο και κατάλληλο μόνο για την εκμετάλλευση πιτσαρίας.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Η ανωτέρω προμηθεύτρια εταιρεία, εξέδωσε σε διαδοχικές – συνεχείς ημερομηνίες του έτους 2017 τριάντα δύο (32) στοιχεία πωλήσεων συνολικής καθαρής αξίας 15.446,35 € η καθαρή αξία εκάστου των οποίων δεν υπερβαίνει το ποσό των 500,00€, έτσι ώστε να μην υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης αυτών με τραπεζικό μέσο από την προσφεύγουσα εταιρεία.
- 2) Η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε όλα τα ως άνω τιμολόγια, συνολικού καθαρού ποσού 15.446,33€ στα τηρούμενα βιβλία της και ειδικότερα στον λογ.
- 3) Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στη ΔΟΥ Ηρακλείου στοιχεία για τον τρόπο διακίνησης των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια, ήτοι Δελτία Αποστολής και δεν αναγράφεται αριθμός μεταφορικού μέσου στα παραστατικά.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ

Η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία κρίθηκε για το φορολ. έτος 2017 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ηρακλείου που αφορά τον ανωτέρω εκδότη:

- 1) Δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων.
- 2) Έλαβε κατά τα έτη 2015, 2016 και 2017 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 900,00€ σε συνάρτηση των οποίων εξέδωσε μόνο το έτος 2017 τριακόσια δέκα πέντε (315) στοιχεία πωλήσεων συνολικής καθαρής αξίας 521.704,31€ όπως προκύπτει από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ. 14 του ΚΦΔ που υπέβαλαν οι τρίτοι (αντισυμβαλλόμενοι) μ' αυτόν.
- 3) Δήλωσε αποκλειστικά ως έδρα της ατομικής επιχείρησής του το κείμενο στην περιοχή ιδιόκτητο κατάστημα επιφανείας 80 τμ σε αγροτεμάχιο εκτάσεως 800 τμ, μη ηλεκτροδοτούμενο για τα έτη 2015 και 2016 σύμφωνα με σχετική βεβαίωση της ΔΕΔΔΗΕ ενώ από 06.02.17 και εντεύθεν το εν λόγω ακίνητο ηλεκτροδοτήθηκε στο όνομα νέου πελάτη της ΔΕΔΔΗΕ.
- 4) Δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για να διαχειριστεί τις μεγάλες ποσότητες των προϊόντων που εμφανίζεται να έχει πωλήσει, όπως ζωοτροφές, ελαιόλαδο, υλικά καθαρισμού, είδη υγιεινής, έπιπλα, καυσόξυλα κλπ, καθ' ότι αυτά από τη φύση τους απαιτούν μεγάλους και στεγασμένους χώρους.
- 5) Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό για τα έτη 2015, 2016 2017, ούτε κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων, απαραίτητων ειδικά για τις φορτοεκφορτώσεις των προϊόντων αυτών, που είναι ιδιαίτερα μεγάλου βάρους.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Εξέδωσε σε διαδοχικές – συνεχείς ημερομηνίες του έτους 2017 δέκα έξι (16) στοιχεία πωλήσεων συνολικής καθαρής αξίας 7.400,00€ η καθαρή αξία εκάστου των οποίων δεν

υπερβαίνει το ποσό των 500,00€, έτσι ώστε να μην υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης αυτών με τραπεζικό μέσο από την προσφεύγουσα εταιρεία.

- 2) Η περιγραφή των υλικών στα ως άνω τιμολόγια πώλησης είναι αόριστη, χωρίς να αναγράφονται ακριβή στοιχεία των υλικών π.χ. είδος χρωμάτων, εταιρεία, κιλά και m² των επιφανειών.
- 3) Σε μερικά εκ των φορολογικών στοιχείων μεταφοράς που εξέδωσε αναγράφει σαν μεταφορικό μέσο τον αριθμό κυκλοφορίας ενός ΙΧ που βρίσκεται σε ακινησία και σε μερικά εξ αυτών δεν αναγράφει καθόλου μεταφορικό μέσο και συνεπώς δεν είχε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (φορτηγά, φορτωτές, κλαρκ, κλπ) προκειμένου να εκτελέσει αυτές τις ιδιαίτερα μεγάλου βάρους και όγκου μεταφορές, χωρίς επί πλέον να προσκομίσει κάποιο παραστατικό φορτωτικής για μεταφορά κάποιου φορτίου με ΦΔΧ.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ

Η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία κρίθηκε για το φορολ. έτος 2017 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης που αφορά τον ανωτέρω εκδότη:

- 1) **Ανυπαρξία κατάλληλων επαγγελματικών εγκαταστάσεων.** Δήλωσε αποκλειστικά ως έδρα της ατομικής του επιχείρησης την οικία στην οποία διέμενε ο ίδιος, τα έντεκα αδέρφια και οι γονείς του στην οποία ουδέποτε, ασκήθηκε η δηλωθείσα δραστηριότητά του, ήτοι «κατασκευαστικές εργασίες σε μη οικιστικά κτίρια».
- 2) **Ανυπαρξία κατάλληλων Μεταφορικών μέσων.** Δεν είχε στην κατοχή της ιδιότητα ή μισθωμένα επαγγελματικά μεταφορικά μέσα, παρά μόνο επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ.
- 3) **Ανυπαρξία κατάλληλου τεχνολογικού εξοπλισμού.** Δεν κατείχε ή εκμίσθωνε απαιτούμενο για την εκτέλεση τεχνικών έργων, μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, επιστρώσεων, φορτωτές, αυτοκίνητα ή οποιονδήποτε άλλο Πάγιο εξοπλισμό για την πραγματοποίηση τέτοιου είδους εργασιών. Η μοναδική αγορά παγίου που αναφέρεται στη Συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων χρήσης 2017 αφορά ένα «φορτωτάκι μάρκας αριθμός Πλαισίου)» το οποίο αποκτήθηκε στις 23-11-2017, σε χρόνο δηλαδή μεταγενέστερο των ημερομηνιών που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής εκδόσεως της ελεγχόμενης.
- 4) **Ανυπαρξία Προσωπικού.** Δεν απασχολούσε ή μίσθωνε οποιοδήποτε εξειδικευμένο ή ανειδίκευτο ανθρώπινο δυναμικό ικανό να εκτελέσει έργα σχετικά με την δραστηριότητα της. Επίσης, δεν λάμβανε υπηρεσίες από τρίτους (με σύμβαση ή χωρίς σύμβαση) σχετικά με την επαγγελματική της δραστηριότητα. Επιπλέον, η Τοπική Δ/ση Γ Ηρακλείου - Τμήμα Ασφάλισης και εισφορών με το με αρ, πρωτ, έγγραφο της (αριθμός εισερχομένου) γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ότι ουδέποτε έχει απογραφεί ως εργοδότης.
- 5) **Ανυπαρξία αγορών.** Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν προέβη σε αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υλικών και αγαθών σχετικές με την εκτέλεση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων της.
- 6) Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος ει μη μόνον Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ της χρήσης 2017 στον κωδ 361 «Αγορές & δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας» των οποίων δήλωσε συνολικές δαπάνες ποσού 338.586 00€, για τις οποίες δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία και δεν συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Προμηθευτών (ΜΕ) άλλων συμβαλλομένων, αποτελώντας ανύπαρκτες συναλλαγές.
- 7) Από το σύνολο των 172 αντιγράφων φορολογικών στοιχείων που έχει στην κατοχή του ο έλεγχος, 107 αφορούν στοιχεία με αξίες κάτω των 500,00 € για τα οποία δεν απαιτείται εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής με την παρατήρηση από πλευράς ελέγχου ότι στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ανά πελάτη, υφίσταται επανάληψη της ίδιας περιγραφής της παροχής υπηρεσιών σε ίδιες ημερομηνίες και με ίσα ποσά με σκοπό την έκδοση στοιχείων με αξίες κάτω των 500,00€ για να μην απαιτείται η εξόφληση τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής (κατάτμηση της παροχής).

- 8) Από τα δικαιολογητικά εγγραφών που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο προέκυψε ότι μέρος της αναγραφόμενης αξίας στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία άνω από 500,00 €, κατατέθηκε σε λογαριασμό που τηρεί η εκδότρια ατομική επιχείρηση στηνκαι από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε ότι μετά από κάθε κατάθεση μετρητών ακολουθεί άμεσα ανάληψη μέρος του ποσού.
- 9) Για μέρος της αξίας κάποιων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων άνω από 500,00€, εκδόθηκαν ταχυδρομικές επιταγές από το Υποκατάστημα των ΕΛΤΑ ΑΕ στηνΤο οποίο διαβεβαίωσε ότι σε 70 περιπτώσεις συναλλαγών το Υποκατάστημα έκδοσης της επιταγής συμπίπτει με το Υποκατάστημα εξόφλησης της επιταγής με φερόμενη ώρα εξόφλησης_της επιταγής είναι σε όλες τις περιπτώσεις λίγα λεπτά μετά την έκδοσή και σε όλες τις περιπτώσεις πριν την ώρα έκδοσης της επόμενης εντολής.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Εξέδωσε σε διαδοχικές – συνεχείς ημερομηνίες του έτους 2017 είκοσι επτά (27) στοιχεία πωλήσεων συνολικής καθαρής αξίας 90.400,00€ η καθαρή αξία εκάστου των οποίων δεν υπερβαίνει το ποσό των 500,00€, έτσι ώστε να μην υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης αυτών με τραπεζικό μέσο από την προσφεύγουσα εταιρεία.
- 2) Από τον έλεγχο των κατασχεμένων αθεώρητων φορολογικών στοιχείων προέκυψε η μη τήρηση κατά την έκδοση αυτών ενιαίας αρίθμησης καθώς και η έκδοση αυτών από διαφορετικά στελέχη ανά αντισυμβαλλόμενο πελάτη.
- 3) Τα εκδοθέντα κατασχεμένα αθεώρητα φορολογικά στοιχεία αναφέρονται σε παροχή υπηρεσιών για τις οποίες απαιτείται χρήση εργαλείων και εξειδικευμένων μηχανημάτων τα οποία η εκδότρια επιχ/ση ουδέποτε αγόρασε ή μίσθωσε από τρίτους ή χρήση υλικών τα οποία η εκδότρια επιχ/ση ουδέποτε προμηθεύτηκε ούτε εξέδωσε και επομένως δεν επέδειξε παραστατικά διακίνησης για τα ως άνω υλικά από την έδρα της προς την έδρα των πελατών της.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα στη χρήση 2017 από τους ανωτέρω εκδότες, αφορούν σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού οι εκδότες των στοιχείων ήταν πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθεταν αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωναν, ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων τους, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχουν τη δυνατότητα να διενεργούν πωλήσεις και να παρέχουν υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργούν.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη **ΣτΕ 116/2013**, 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, 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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),

Με τη 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 [...]

Με τη ΣΤΕ 1238/2018, «[...] 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 πραγματοποιήσεώς 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης, και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις είναι **πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣΤΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων**, συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** φορολογικού έτους **2017** και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ** φορολ. έτους **2017** που εξέδωσε η Προϊσταμένη της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό

α / α	Αριθ. – Ημερ/νια πράξης	Οριστική Πράξη	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1		Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος	123.742,69	35.866,26	17.933,13	53.799,13
2		Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	113.246,33	29.080,96	14.540,48	43.621,44

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.