



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα : 01.05.24

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1197**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου- Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : ΤΚ: 104 40

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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)

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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της , κατοίκου κατά των υπ' αριθ:

α)..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος**/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018** και

β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδους **2018** της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ηρακλείου,

γ) Της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

δ) Της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου . 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 και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος **2018** και τις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου

Εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2018 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, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ΔΟΥ Ηρακλείου μετά τη διενέργεια ελέγχων στην οντότητα διαπίστωσε ότι αυτή εξέδωσε 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 2018 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 67.192,00 € πλέον ΦΠΑ 16.126,08 € τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους :

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:

Φορολογικό έτος	2018
Ζημιές χρήσης βάσει βιβλίων	-6428,71 €
Λογιστική διαφορά από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:	67.192,00€
καθαρά κέρδη ελέγχου	60763,29 €

B. Φ.Π.Α

Δεν αναγνωρίστηκε για το φορολογικό έτος 2018 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 67.192,00 € και φόρος εισροών ύψους 16.126,08 €, καθώς και πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από την προηγούμενη χρήση ύψους 175,82 €.

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	Εισφορά αλληλεγγύης	Σύνολο καταλογισμού
<u>1</u>		Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος	67.192,00	25625,38	12812,69	4581,22	43019,29
<u>2</u>		Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	67.192,00	16301,90	8150,95		24452,85

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των από εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ και των

επί αυτών εδραζομένων προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι δεν στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών διότι τα τιμολογηθέντα εμπορεύματα παρασχέθηκαν πραγματικά

προβάλλοντας ότι η Φορολογική Αρχή παρέβη τις αρχές της χρηστής Διοίκησης και τις συναφείς αρχές της αναλογικότητας και της προστατευόμενης δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

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 διατρηθεί 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 φορολογικό έτος 2018 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ηρακλείου που αφορά τον ανωτέρω εκδότη:

1) Οι συναλλαγές της εκδότριας επιχείρησης με την προσφεύγουσα αφορούν την τοποθέτηση 180 πορτών στα, 300 τελάρα κεφαλάρια καθρέπτη στο 120 κεφαλάρια, την τοποθέτηση 180 πορτών στο, την τοποθέτηση 120 πορτών και 100 πορτών διαδρόμου στο την κατασκευή 128 ντουλαπιών, την κατασκευή

204 wc, την κατασκευή 24 επίπλων κουζίνας την κατασκευή 800μ σοβατεπί την κατασκευή 80 ξύλινων εισόδων, την κατασκευή 80 πορτών wc, την κατασκευή 80 κεφαλαριών, την πώληση 522 μ δαπέδου laminate, την πώληση 450 ντεκ σουηδικών, την επισκευή 6 δωματίων και ενός τυφλού σημείου ξενοδοχείου.

2) Η εκδότρια επιχείρηση 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.

3) Για τη διενέργεια του ελέγχου, αξιοποιήθηκαν από την Φορολογική Αρχή 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 e/enxis και παροχής πληροφοριών άλλων υπηρεσιών.

4) Η επιχείρηση δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς της, έχει δηλώσει σαν έδραόπως 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.

5) Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή καθ' ότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο 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.

6) Δεν απασχόλησε προσωπικό αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους στο Ι.Κ.Α το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθ πρωτ. έγγραφο που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στον ΕΦΚΑ Εσταυρωμένου, για να της γνωστοποιήσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε εργατοϋπάλληλικό προσωπικό για τα έτη 2015-2018. Με το υπ' αριθ' ο ΕΦΚΑ απάντησε ότι η ανωτέρω ελεγχόμενη δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στην Υπηρεσία τους. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καθ' ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίσθηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων,

7) 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.

8) Δεν προέβη σε αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών, για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές για τις οποίες δηλώθηκε ως προμηθευτής

9) Για τα κατασχεθέντα στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης η συνολική αξία των οποίων αγγίζει το ποσό των 85.933,24 € και αφορά μεγάλες ποσότητες ξύλινων κατά κύριο λόγο προϊόντων, χωρίς την αντίστοιχη προσκόμιση στον έλεγχο των απαιτούμενων αγορών, υλικών ή άλλων έτοιμων προϊόντων, του τρόπου μεταφοράς και διακίνησης των αγαθών, την

ύπαρξη μεταφορικών μέσων, εξειδικευμένου εργατικού προσωπικού και μηχανολογικού εξοπλισμού, ενώ παράλληλα από την επεξεργασία των επιταγών που προσκόμισε η αντισυμβαλλόμενη συνολικού ύψους 27.666,88 € προέκυψαν είτε ακυρώσεις επιταγών, είτε είσπραξη από άλλους λήπτες ή συγγενικά πρόσωπα των ληπτών της ελεγχόμενης Τέτοιου είδους τακτικές δε συνάδουν με την λειτουργία και δραστηριοποίηση υγιών επιχειρήσεων, αλλά περισσότερο με επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην έκδοση φορολογικά ανύπαρκτων συναλλαγών.

Επειδή κατόπιν της με αριθμό πρωτ: Πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και της με αριθμό πρωτ: Γνωστοποίησης την αντιγράφου της υπ' αρθ' εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την, προσκομίστηκαν στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ εμπρόσθεσμα βιβλία , στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά για την πραγματοποίηση του ελέγχου από τα οποία κατασχέθηκαν 9 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 67.192,00 € πλέον ΦΠΑ 16.126,08 € με την υπ' αρθ' έκθεση .

Επειδή από την σελίδα 4 της έκθεσης απόψεων της Φορολογικής Αρχής προκύπτει ότι προσκομίστηκαν τέσσερις (4) τραπεζικές επιταγές, συνολικής αξίας 27.666,88 €, εκ των οποίων οι δύο εισπράχθηκαν από τρίτα πρόσωπα και οι άλλες δύο, συνολικής αξίας 17.827,28 € ακυρώθηκαν κατόπιν εντολής των εκδοτών τους, η μια δε εξ αυτών ουδέποτε έχει οπισθογραφηθεί στην γεγονός που πιστοποιεί ότι οι συναλλαγές δεν ήταν πραγματικές.

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αρθ' πρωτ. υπόμνημά της αναφέρει από την συνολική καθαρή αξία ποσού 67.192,00 € πλέον ΦΠΑ 16.126,08 € εκδόθηκαν τραπεζικές επιταγές συνολικού ποσού 27.666,88 € ενώ για το υπόλοιπο εναπομείναν ποσό των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ύψους 55.651,20 € η εξόφληση έγινε με μετρητά .

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα στη χρήση 2017 από τον ανωτέρω εκδότη, αφορά σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού η εκδότρια των στοιχείων ήταν πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθετε αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση της δραστηριότητάς της, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχουν τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.

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 η εκδótρια επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων,

όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, 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).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **επικύρωση** των υπ' αριθ' :

α)..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και

β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδους **2018** της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ηρακλείου,

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό

α/α	Αριθμός – Ημερ/νια πράξης	Οριστική Πράξη	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά αλληλεγγύης	Σύνολο καταλογισμού
<u>1</u>		Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος	67.192,00	25625,38	12812,69	4581,22	43019,29
<u>2</u>		<u>Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ</u>	67.192,00	16301,90	8150,95		24452,85

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 προϊσταμένη 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.