



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

Αθήνα: 14-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1383

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία εδρεύει στην περιοχή νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, που αφορούν το φορολογικό έτος 2017, που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου μετά τη διενέργεια ελέγχων στις οντότητες: 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
.....	5	50.010,00€	12.002,40€	62.012,40€
.....	20	118.181,00€	28.363,44€	146.544,44€
Σύνολα φορολογικού έτους 2017	25	168.191,00€	40.365,84 €	208.556,84 €

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα ακόλουθα:

A. Φορολογία εισοδήματος

Ο έλεγχος της ΔΟΥ Ηρακλείου προσδιόρισε τα αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2017 λογιστικά, με την προσθήκη στα αποτελέσματα των κατωτέρω λογιστικών διαφορών:

Λογιστικές διαφορές φόρου εισοδήματος	2017
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	168.191,00€
Παροχές σε εργαζόμενους που η πληρωμή δεν έχει γίνει με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής	10.894,97€
Λογιστική διαφορά	179.085,97€

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 168.191,00 € και φόρος εισροών ύψους 40.365,84 €.

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>	169.505,70	49.156,65	24.578,33	73.734,98
<u>2</u>		<u>Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ</u>	168.191,00	35.664,70	17.832,36	53.497,06

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές με φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, συνεπώς η ίδια τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη τους.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4987/2022 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 ν.4987/2022 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 συναλλαγές 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 ΤΟΝ

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

- 1) **Ανυπαρξία κατάλληλων επαγγελματικών εγκαταστάσεων.** Η δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης αποτελεί οικία στην οποία διέμενε η ίδια, τα έντεκα αδέρφια της και οι γονείς της, και σ' αυτήν **ουδέποτε** ασκήθηκε η δηλωθείσα δραστηριότητά της, ήτοι «κατασκευαστικές εργασίες σε μη οικιστικά κτίρια»
- 2) **Ανυπαρξία κατάλληλων μεταφορικών μέσων.** Η ελεγχόμενη από την έναρξή της επαγγελματικής της δραστηριότητας έως τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου δεν έχει στην κατοχή της ιδιόκτητα ή μισθωμένα επαγγελματικά μεταφορικά μέσα. Τα μεταφορικά μέσα που έχει στην κατοχή της είναι επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ.
- 3) **Ανυπαρξία κατάλληλου τεχνολογικού εξοπλισμού.** Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν κατείχε ή εκμίσθωνε απαιτούμενο για την εκτέλεση τεχνικών έργων, μηχανολογικό εξοπλισμό (μηχανήματα εκσκαφών, επιστρώσεων, φορτωτές, αυτοκίνητα κ.λπ.), 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 το οποίο αποκτήθηκε στις, σε χρόνο δηλαδή μεταγενέστερο των ημερομηνιών που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής εκδόσεως της ελεγχόμενης
- 4) **Ανυπαρξία προσωπικού.** Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση 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, μας γνωστοποίησε ότι δεν έχει ουδέποτε απογραφεί ως εργοδότης

5) **Ανυπαρξία αγορών & δαπανών.** Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προέβη σε αγορές/εισαγωγές/ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υλικών και αγαθών σχετικές με την εκτέλεση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων της.

6) Στις περιπτώσεις που τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά είναι καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00 ευρώ, είτε τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με την ένδειξη «μετρητοίς», είτε τα δικαιολογητικά εγγραφών που προσκομίστηκαν υποδεικνύουν την εξόφληση με μετρητά. Στις περιπτώσεις που τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι καθαρής αξίας πάνω από 500,00 ευρώ, από τα δικαιολογητικά εγγραφών που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι,

- είτε μέρος της αξίας αυτών κατατέθηκε σε λογαριασμό που τηρεί η ελεγχόμενη στην και από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της ελεγχόμενης διαπιστώνεται ότι μετά από κάθε κατάθεση μετρητών ακολουθεί άμεσα ανάληψη μέρος του ποσού.

- είτε για μέρος της αξίας αυτών εκδόθηκαν τραπεζικές επιταγές, για τις οποίες η Τράπεζα έκδοσης αυτών, δεν ανταποκρίθηκε στο έγγραφό μας σχετικά με την είσπραξή τους (σημειώνεται ότι σε μία τουλάχιστον περίπτωση η Τράπεζα μας ενημέρωσε ότι η επιταγή ακυρώθηκε).

- είτε για μέρος της αξίας αυτών εκδόθηκαν ταχυδρομικές επιταγές από το Υποκατάστημα των Ελληνικών Ταχυδρομείων ΑΕ (ΕΛΤΑ) στην Από την σχετική αλληλογραφία με τα ΕΛΤΑ διαπιστώθηκε ότι στο σύνολο (100%) των 70 συναλλαγών (συναλλαγές έκδοσης ταχυδρομικών επιταγών), το Υποκατάστημα έκδοσης της επιταγής συμπίπτει με το Υποκατάστημα εξόφλησης της επιταγής. η ώρα εξόφλησης της επιταγής είναι σε όλες τις περιπτώσεις λίγα λεπτά μετά την έκδοσή της και σε όλες τις περιπτώσεις πριν την ώρα έκδοσης της επόμενης επιταγής και ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε ως σκοπό την δημιουργία τεκμηρίων (αληθοφανών) της είσπραξης αντιτίμων για τα εκδοθέντα από την ίδια τιμολόγια. Το γεγονός αυτό δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά καθώς δεν συνηθίζεται ο Προμηθευτής και ο Πελάτης να εμφανίζονται στο ίδιο Υποκατάστημα ΕΛΤΑ και να προβαίνουν σε καταθέσεις και αναλήψεις του ίδιου ποσού κατά επανάληψη και με χρονική συνέχεια. Οι συναλλαγές αυτές (κατάθεσης → είσπραξης → επανακατάθεσης → επαναείσπραξης) κυκλικού χαρακτήρα ως σκοπό έχουν την δημιουργία αποδείξεων εξόφλησης των εκδοθέντων τιμολογίων διότι σύμφωνα με την περίπτωση β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε δαπάνης αξίας άνω των 500,00 απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (σημειώνεται ότι σύμφωνα με την ερμηνευτική ΠΟΛ 1216/01-10-2014 ως τραπεζικό μέσο πληρωμής θεωρείται η χρήση ταχυδρομικής επιταγής).

Περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, με την υπ' αριθ. Έκθεση κατάσχεσης, εκτός των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ως άνω οντότητας προς την προσφεύγουσα, παραλήφθηκαν έντεκα (11) ταχυδρομικές επιταγές ΕΛΤΑ τύπου συνολικής αξίας 62.018,40€. Από τα στοιχεία που έστειλαν τα ΕΛΤΑ, προέκυψε ότι το κατάστημα εξόφλησης είναι το ίδιο με το κατάστημα έκδοσης των επιταγών, ο ταμίας είναι ο ίδιος και η ημερομηνία των συναλλαγών είναι η Όπως προκύπτει από τα

παραστατικά, η ώρα εξόφλησης της επιταγής είναι σε όλες τις περιπτώσεις λίγα λεπτά μετά την έκδοσή της και σε όλες τις περιπτώσεις πριν την ώρα έκδοσης της επόμενης επιταγής.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ «.....»

Η ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση 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) Στα εκδοθέντα στοιχεία εμφανίζεται να εκτελεί έργα μετά υλικών τα οποία ουδέποτε έχει αγοράσει. Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά αγορών, ούτε εμφανίζεται ως πελάτης στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Μάλιστα την εξεταζόμενη περίοδο εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας 409.429,08 € χωρίς να έχει πραγματοποιήσει καθόλου αγορές.
- 2) Ουδέποτε φαίνεται να απασχόλησε οποιοδήποτε προσωπικό, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ..... έγγραφο του ΕΦΚΑ Ηρακλείου.
- 3) Ο ελεγχόμενος δεν διέθετε ιδιότητες, ούτε εμφανίζεται να εκμισθώνει, επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Δεν έχουν κατατεθεί μισθωτήρια στο TAXIS ούτε ηλεκτρονικά μισθωτήρια εμφανίζονται στο σύστημα.
- 4) Ουδέποτε διέθετε αποθηκευτικό χώρο για εμπορεύματα ή πρώτες ύλες.
- 5) Σε κανένα από τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που κατάσχεσε η Υπηρεσία μας, δεν αναφέρεται ότι συνοδεύεται με αντίστοιχο Δελτίο Αποστολής των υλικών. Επίσης, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS υποσύστημα αυτοκίνητα, εμφανίζεται κατά την ελεγχόμενη περίοδο να μην έχει στην κατοχή του φορτηγό όχημα για τη μεταφορά υλικών.
- 6) Δεν είχε στην κατοχή του τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα για την μεταφορά των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα τιμολόγια (τοποθέτηση γυψοσανίδων, τοποθετήσεις πλακιδίων-νιπτήρων, αντικαταστάσεις εξοπλισμών μηχανημάτων, λείανση δαπέδων, τοποθέτησης ασφαλοτάπητα, βαφή κτηρίων μετά υλικών, υδραυλικές εργασίες, κτίρια, σοβάδες, τοποθέτηση κάγκελων, κατασκευή μεταλλικών ραφιών βαρέου τύπου, κτλ.).
- 7) Ουδέποτε διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό έτσι ώστε να έχει τη δυνατότητα να κατασκευάσει τα έργα ή να έχει εκτελέσει τις εργασίες όπως αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.
- 8) Ουδέποτε φαίνεται να χρησιμοποίησε Υπεργολάβο για τις εργασίες και τις κατασκευές που περιγράφουν τα φερόμενα ως εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία.
- 9) Για να δοθεί ακόμα μεγαλύτερη νομιμοφάνεια, στις περιπτώσεις τεχνικών έργων, έχει παρακρατηθεί και έχει καταβληθεί από τις λήπτριες επιχειρήσεις για λογαριασμό της ελεγχόμενης ο απαιτούμενος φόρος 3% και έχουν δοθεί οι σχετικές ετήσιες βεβαιώσεις παρακρατηθέντος φόρου προκειμένου η λήπτρια να εκπέσει τα σχετικά ποσά ή το ποσό του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος.

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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί πραγματοποίησης των συναλλαγών προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά, τα οποία όμως είχαν ήδη περιέλθει εις γνώση του ελέγχου πριν τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ήτοι:

- 1) Το από ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε συνάψει με την επιχείρησηγια εργασίες που έγιναν σε κτίριο που βρίσκεται στο
- 2) Κατάλογο με τιμολόγια αγοράς υλικών αξίας 10.854,90€.
- 3) Τα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης
- 4) Φωτογραφίες από το ως άνω αναφερόμενο έργο.
- 5) Τις με αρ. αποδείξεις πληρωμής και αντίγραφα από τα σώματα των τραπεζικών επιταγών που αναφέρονται στις πιο πάνω αποδείξεις.
- 6) Τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε η ίδια η προσφεύγουσα για τα εμπορεύματα που κατασκεύασε και στη συνέχεια πώλησε σε τρίτους από την ξυλεία που αγόρασε από την επιχείρηση
- 7) Απογραφή έτους 2017 με την υπολειπόμενη ξυλεία που αγόρασε από την επιχείρηση

Επειδή, σύμφωνα με τις από εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου (σελ. 46 και σελ. 36 αντίστοιχα), αναφέρεται ότι:

«Όσον αφορά τον κ. και τις εργασίες που έγιναν σε κτίριο που βρίσκεται στο

- Δεν προσκομίστηκε η σχετική άδεια για επέκταση του κτιρίου
- Δεν προσκομίστηκαν επιμετρήσεις για τις εργασίες που έγιναν από επιβλέποντα μηχανικό
- Ο εργολάβος δεν έχει δηλώσει κατά το έτος 2017 και τα προηγούμενα έτη, αγορές υλικών συνεπώς δεν ήταν δυνατόν να διαθέτει τα υλικά που αναφέρονται στο συμφωνητικό
- Το φωτογραφικό υλικό δεν αποδεικνύει, σε καμία περίπτωση ότι ο συγκεκριμένος εργολάβος πραγματοποίησε εργασίες στο κτίριο

- Από την έκθεση ελέγχου του προκύπτει ότι δε διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή και το προσωπικό, συνεπώς ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τις περιγραφόμενες εργασίες του ιδιωτικού συμφωνητικού.

Όσον αφορά την κ. και την προμήθεια ξυλείας από την ελεγχόμενη εταιρεία:

- Δε διέθετε κατάλληλη επαγγελματική εγκατάσταση
- Δεν είχε μεταφορικά μέσα
- Δεν είχε πραγματοποιήσει δαπάνες-αγορές για μετέπειτα πωλήσεις.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι «...τα επίμαχα προϊόντα, την χρήση 2017, αγόρασα από το κατάστημα (κεντρική αποθήκη) της οδού σταδιακά, ασφαλώς, και ήταν βέβαια σε επαγγελματικές συσκευασίες (πχ χαρτί κουζίνας 3 kg , κοκ). Μου παρεδόθησαν δε στο ξενοδοχείο, από τον ίδιο τον, ο οποίος τα μετέφερε με το ιδιόκτητο μικρό φορτηγό (βαν), τα οποία εξόφλησα, τοις μετρητοίς...»

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αναλυτικό καθολικό για τα Δ.Α.-Τ.Π. που έλαβε από τον προμηθευτή από το οποίο όμως δεν προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων κατά τη χρήση 2017 ούτε με τραπεζικό μέσο αλλά ούτε με μετρητά (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα).

Επειδή, σχετικά με τις προσκομιζόμενες με αρ. αποδείξεις πληρωμής και τα αντίγραφα από τα σώματα των τραπεζικών επιταγών που αναφέρονται στις πιο πάνω αποδείξεις, δεν προσκομίζεται η πίσω όψη των επιταγών ώστε να διαπιστωθεί ότι οι επιταγές εξαργυρώθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων.

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).

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και **την επικύρωση** των:

α) υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για το Φορολογικό έτος 2017.

β) υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ /πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φορολογικής περιόδου 01.01.17 - 31.12.17.

Φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση :
Φορολογικό Έτος 2017

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	49.156,65 €
Πρόστιμα άρθρου 58	24.578,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.734,98 €

Β) ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο	35.664,70 €
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^α ΚΦΔ	17.832,36 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	53.497,06 €

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.