



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-12-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφασης: 3498

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 347
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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. Τη με αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14-08-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, που εδρεύει στη του Δήμου Χερσονήσου του Ηρακλείου Κρήτης, κατά της με αριθ. /23-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,

της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-08-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε 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:

Με τη με αριθ./23-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 18.655,23 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ποσού 9.327,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.982,85 ευρώ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 23/07/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 12/09/2000, με αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας «υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών». Η προσφεύγουσα εταιρεία για την άσκηση της ως άνω δραστηριότητας τηρούσε υποχρεωτικά Γ κατηγορίας – διπλογραφικά βιβλία.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η αρμόδια ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης εξέδωσε για την προσφεύγουσα εταιρεία τη με αριθ./16-04-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, συνεπεία της έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «.....»

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε κατά τη χρήση 2018 από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:, σαράντα τρία (43)

φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.672,80 ευρώ, τα οποία έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Συνέπεια των προαναφερθέντων διενεργήθηκε έλεγχος φορολογικού έτους 2018 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ο οποίος δεν αναγνώρισε:

- 1) Την έκπτωση των ως άνω φορολογικών στοιχείων από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2018 και καταλόγισε τα σχετικά ποσά των τιμολογίων ως λογιστικές διαφορές,
- 2) Την έκπτωση αποσβέσεων ποσού 201.632,60 ευρώ για τις οποίες δεν είχε γίνει εγγραφή στα προσκομισθέντα στον έλεγχο βιβλία και
- 3) Τον συμψηφισμό της ζημιάς χρήσης του έτους 2013 ποσού 135.237,95 ευρώ, καθώς δεν είχε αναγνωριστεί φορολογικά η ζημία προηγούμενων χρήσεων προς συμψηφισμό κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος του φορολογικού έτους 2017.
- 4) Τις παροχές σε εργαζόμενους ποσού 41.494,97 ευρώ οι οποίες δεν προσβάλλονται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε μερικώς στο αίτημα για παροχή βιβλίων και στοιχείων προσκομίζοντας στον έλεγχο μόνο τα τηρούμενα βιβλία -αναλυτικό καθολικό, μηνιαία ισοζύγια και ημερολόγιο- και ουδέν άλλο παραστατικό, στοιχείο ή δικαιολογητικό διότι υποστήριξε ότι αυτά έχουν καταστραφεί λόγω πλημμύρας τον Νοέμβριο του 2020.

Ακολούθως ο έλεγχος, προχώρησε στη σύνταξη της από 23/07/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης με τις παραπάνω λογιστικές διαφορές.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση έκπτωσης αποσβέσεων της ελεγχόμενης χρήσης.

Συγκεκριμένα:

Η φορολογική αρχή, απέρριψε την αναγνώριση των αποσβέσεων της χρήσης 2018, με αιτιολογία την έλλειψη καταχώρησης αυτών στα βιβλία του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Πλην όμως η απόρριψη αυτή αντίκειται στις διατάξεις του ν. 4308/2014 αλλά και τη γενική αρχή περί ορθής απεικόνισης των φορολογικών στοιχείων των προσώπων. Σύμφωνα με την Ε.2228/2021 είναι επιτρεπτή η διόρθωση λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Κατ' αποτέλεσμα, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2018, πρέπει να γίνει δεκτή η έκπτωση των δαπανών αποσβέσεων από τα ακαθάριστα έσοδα.

2) Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Συγκεκριμένα:

Στην χρήση 2013 προέκυψε ζημία ύψους 122.261,89 ευρώ, η οποία και αναγνωρίστηκε ως ζημία προηγούμενων χρήσεων προς συμψηφισμό κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος του φορολογικού έτους 2017. Ωστόσο, το ποσό της εν λόγω ζημίας πρέπει να αναγνωρισθεί και για την ένδικη χρήση δεδομένου ότι κατά των αποτελεσμάτων του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017 έχουν ήδη ασκηθεί προσφυγές για τις οποίες δεν έχει ορισθεί μέχρι σήμερα δικάσιμος. Μέχρι και την έκδοση απόφασης από τα Διοικητικά Δικαστήρια, το καταλογιζόμενο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό τίθεται υπό αμφισβήτηση και δεν μπορεί να αποτελεί στοιχείο επιβαρυντικό.

Τέλος -κατά την κρίση της προσφεύγουσας επιχείρησης- πρέπει να συνεκτιμηθεί ότι με τη με αριθ./2023 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Ηρακλείου, ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας κηρύχθηκε αμετάκλητα αθώος για το αδίκημα της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017.

3) Αντιστροφή του βάρους απόδειξης - Η φορολογική αρχή ουδόλως απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Συγκεκριμένα:

Η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τον βασίστηκε αποκλειστικά στην σχετική έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για τον ως άνω εκδότη, δυνάμει της οποίας προέκυψε ότι ο τελευταίος είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, πλην όμως δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει συναλλαγές. Το συμπέρασμα, ωστόσο, αυτό δεν καθίσταται αρκετό για τη διαπίστωση της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καθώς:

α) Η φορολογική αρχή αναφέρει ότι ο εκδότης δεν είχε την απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή, ότι δεν είχε τις κατάλληλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις κλπ. γεγονότα που κατέδειξαν και την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από αυτόν. Από το περιεχόμενο της κρίσεως αυτής του ελέγχου καθίσταται εμφανές ότι το όποιο στοιχείο απόδειξης της φερόμενης εικονικότητας του εκδότη, δεν επιδρά άμεσα στη συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας. Πιο συγκεκριμένα, το σύνολο των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων αφορά στην αγορά από τον εκδότη προϊόντων καθαρισμού, τα οποία χρησιμοποιούνταν καθημερινά. Θα πρέπει δε να ληφθεί υπόψιν ότι τα εν λόγω προϊόντα δύνανται να αγοραστούν σε μεγάλες ποσότητες με σκοπό τη δημιουργία αποθέματος, καθώς δεν φέρουν ημερομηνία λήξης.

β) Ο έλεγχος δεν αναφέρει αν μπόρεσε να διενεργήσει ποσοτικό έλεγχο αποθεμάτων και έλεγχο ταμείου, καθώς επίσης και να ελέγξει το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.

γ) Οι αναφερόμενες στην από 23/07/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ενδεχόμενες παραβάσεις εκ μέρους του εκδότη δεν μπορούν να οδηγήσουν στην διαπίστωση

της ανυπαρξίας της επιχείρησης του εκδότη και σε κρίση περί εικονικότητας όλων των εκδοθέντων από αυτόν φορολογικών στοιχείων.

δ) Από κανένα στοιχείο της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει ότι οι τιμές των εμπορευμάτων των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ήταν υπέρμετρα χαμηλές ή υψηλές σε σχέση με τις τιμές που είχαν διαμορφωθεί στην αγορά.

ε) Η φορολογική αρχή, που φέρει και το βάρος απόδειξης, δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία τυχόν ανακύκλωση χρημάτων,

στ) Από το στάδιο της εκτέλεσης μέχρι το στάδιο της εξόφλησης των ένδικων τιμολογίων δεν προσάπτεται καμία παρατυπία στην προσφεύγουσα επιχείρηση, ούτε διαπιστώθηκε τέτοια, κατά την υποβολή των σχετικών φορολογικών δηλώσεών της.

ζ) Οι φερόμενες διαπιστώσεις περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εξ ουδενός στοιχείου αποδεικνύεται ότι ήταν σε γνώση της προσφεύγουσας επιχείρησης.

η) Ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών, ούτε απέδειξε ότι γνώριζε ή ότι θα μπορούσε με οποιονδήποτε τρόπο να γνωρίζει την φερόμενη εικονικότητα του εκδότη.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2228/2021 η οποία αναφέρεται στη διόρθωση λογιστικών λαθών βάσει των Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. και τιτλοφορείται «Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση»:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. [...]

9. [...] είναι επιτρεπτή η συνεπεία διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στο φορολογικό έτος που αυτό αφορά, με την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, με σκοπό την ορθή απεικόνιση των φορολογικών δεδομένων του έτους αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την πολ. **1073/2015** που αναφέρεται στον φορολογικό χειρισμό των αποσβέσεων και με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του αρ. 24 του Κ.Φ.Ε. και στην οποία γίνεται ρητή αναφορά στην περίπτωση που επιχείρηση παρέλειψε να διενεργήσει αποσβέσεις, ως συνέβη στην κρινόμενη περίπτωση:

“6.Με την παρ. 5 του ιδίου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.

Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **22 ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«... επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: ... γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η επιχείρηση:

-Δεν έχει κάνει εγγραφές αποσβέσεων στα τηρούμενα βιβλία έτους 2018

-Δεν προσκόμισε κανένα απολύτως δικαιολογητικό στοιχείο για το ποσό που επικαλείται ότι αφορά τις αποσβέσεις του έτους 2018

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, το γεγονός ότι στις 05/02/2022 η επιχείρηση προέβη σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης και το έτος 2024 δημοσίευσε στο ΓΕΜΗ τροποποιημένες λογιστικές καταστάσεις δεν δεσμεύει τη φορολογική αρχή ως προς την αποδοχή τους διότι δεν βρίσκει έρεισμα στις διατάξεις του αρ. **22** του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, επιπλέον οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα επιχείρηση διατάξεις αφορούν τον λογιστικό χειρισμό των αποσβέσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ και όχι τον φορολογικό σύμφωνα με τα αρ. 22 και 24 του ΚΦΕ και την πολ. 1073/2015.

Επειδή, στη σελίδα σελ. 34 της οικείας έκθεσης ελέγχου ορθώς αναφέρεται ότι: «σε περίπτωση που σε κάποια χρήση δεν υπολογισθούν αποσβέσεις θα πρέπει υποχρεωτικά να γίνουν στην επόμενη περίοδο και φορολογικά να αναμορφωθούν, δηλαδή να μην περάσουν στο φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης, αλλά μόνο στο λογιστικό.»

Επειδή, από τις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις της επιχείρησης και τις προσκομιζόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχική και τροποποιητικές) προκύπτει ότι δεν υπολογίστηκαν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ούτε γίνεται επίκληση σχετικού ισχυρισμού με την κρινόμενη προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους...».

Επειδή, η ζημία της χρήσης 2013 ύψους 122.261,89 ευρώ της προσφεύγουσας εταιρείας δεν αναγνωρίζεται προς συμψηφισμό κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, καθώς είχε αναγνωρισθεί φορολογικά ως ζημία προηγούμενων χρήσεων προς συμψηφισμό κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης 2017.

Επειδή, όσον αφορά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης για τη χρήση 2017, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε τη με αριθ. πρωτ./14-12-2022 ενδικοφανή προσφυγή και τη με αριθ./14-12-2022 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, επί των οποίων εκδόθηκαν οι με αριθ. 904/06-04-2023 και 905/06-04-2023 αποφάσεις αντίστοιχα. Οι εν λόγω δύο αποφάσεις ήταν απορριπτικές. Άλλωστε, στις ως άνω ενδικοφανείς προσφυγές δεν υπάρχει ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί λανθασμένου υπολογισμού ζημίας προς συμψηφισμό.

Επειδή, η με αριθ./2023 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Ηρακλείου, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία προκειμένου να υποστηρίξει την αναγνώριση της ζημίας παρελθουσών χρήσεων, αναφέρει: «Κηρύσσει τον κατηγορούμενο αθώο (τον με ΑΦΜ:, ο οποίος είναι Πρόεδρος του Δ.Σ. της προσφεύγουσας εταιρείας) του ότι, στο Ηράκλειο, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2017-31/12/2017, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας...76.092,76 ευρώ». Συνεπώς η ως άνω απόφαση αφορά ΦΠΑ και δεν αφορά την αναγνώριση ζημιών προηγούμενων χρήσεων στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

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

αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: *«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».*

Επειδή, με την **ΣτΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: *«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν*

πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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, από την από 12/07/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης με ελεγχόμενο τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ:, προέκυψαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

- Κατά την υπό κρίση περίοδο, η κύρια δραστηριότητα της ως άνω επιχείρησης ήταν Λόγω της μη ανταπόκρισής της στις προκλήσεις του ελέγχου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, εντοπίστηκαν οι πελάτες της και αναζητήθηκαν στοιχεία, όπως φορολογικά παραστατικά, τρόπος εξόφλησης, συμφωνητικά κλπ., ενώ παράλληλα αναζητήθηκαν στοιχεία και από άλλες υπηρεσίες.
- Στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS, η ανωτέρω οντότητα δηλώνει έδρα στην οδό, υποκατάστημα στην οδό και αποθήκη στην οδό Ο έλεγχος της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης μετέβη στις ως άνω δηλωθείσες διευθύνσεις, προκειμένου να

διαπιστώσει την ύπαρξη εγκαταστάσεων. Στην οδό βρίσκεται ένα μικρό κατάστημα κλειστό, όπου υπήρχε ταμπέλα με το όνομα «.....» και δραστηριότητα είδη καθαριότητας. Το υποκατάστημα στην οδό δεν υφίσταται. Όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, το ακίνητο μισθώθηκε από 01/11/2014 έως 31/07/2015, η εκμισθώτρια δε, δηλώνει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα μισθώματα του έτους 2015 ως ανείσπρακτα. Τέλος, στην οδό υπάρχει μία άδεια αποθήκη, η ιδιοκτήτρια της οποίας,, ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ο είχε στο παρελθόν, προ του έτους 2015, ενοικιάσει το ακίνητο για λίγους μήνες και μόνο.

- Ο εκδότης για τη χρήση 2018 έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Για τη χρήση 2018 στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν έχουν καταχωρηθεί αγορές και δαπάνες ενώ στις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων έχει καταχωρηθεί ποσό 19.668,78 ευρώ και στο Ε3 του εκδότη για την ως άνω χρήση δεν έχουν καταχωρηθεί ούτε αγορές ούτε δαπάνες. Επίσης έχουν καταχωρηθεί μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Στις αντίστοιχες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων της χρήσης 2018 έχει καταχωρηθεί ποσό 426.756,52 ευρώ και των αντισυμβαλλόμενων ποσό 462.265,56 ευρώ. Συνεπώς ο εκδότης με μηδενικές αγορές και δαπάνες πραγματοποιήσει πωλήσεις ποσού 462.265,56 ευρώ.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από τον εκδότη, με ΑΦΜ: ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τη διαχειριστική χρήση 2018, σαράντα τρία (43) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 16.672,80 ευρώ.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία το υπό κρίση έτος, αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, εφόσον ο εκδότης δεν διέθεε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, δεν διέθετε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους απαραίτητους για την άσκηση της δραστηριότητά της, ούτε υλικοτεχνική υποδομή, ούτε προέβη σε αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ώστε να έχει τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Ως εκ τούτου, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν από την έκδοση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, κάνοντας χρήση των διατάξεων των άρθρων 397

και 398 παρ.1 του ν.4512/2018, υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, για την χρήση 2018, εξαιρώντας από την αξία των εισροών ποσό 16.672,79 ευρώ και ποσό 4.001,47 ευρώ από τον φόρο εισροών.

Επειδή, τα ως άνω ποσά αυτά αφορούν σαράντα τρία (43) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του, συνολικής καθαρής αξίας 16.672,79 ευρώ, που εκδόθηκαν τον Ιούλιο-Αύγουστο του 2018 και καταχωρήθηκαν στα βιβλία και τις δηλώσεις (φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ) της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, με την υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, η προσφεύγουσα ομολόγησε ουσιαστικά την εικονικότητα των συναλλαγών με τον εκδότη.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, **δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη.**

Επειδή, η Φορολογική Αρχή απέδειξε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τη σχετική δαπάνη, αφού προϋπόθεση βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, είναι η δαπάνη να αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος πρόσθεσε τα

επίμαχα φορολογικά στοιχεία ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, στην από 23/07/2024 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, περιγράφονται με σαφήνεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, οι εφαρμοστέες διατάξεις και εκτίθενται λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14-08-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «.....», με ΑΦΜ: και την επικύρωση της υπ' αριθ./23-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.

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

Η με αριθ./23-07-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ποσό για καταβολή: **27.982,85 ευρώ.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς 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.