



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/4/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1095

ΤΜΗΜΑ : Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο, κατά:

Α) της με αριθ. / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους &

Β) της με αριθ. / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/.....

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. **ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & ΦΠΑ, φορολογικού έτους, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. / οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους€.

2) Με την με αριθ. / οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/....., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τις από εκθέσεις ελέγχου, που αφορούν τις επιχειρήσεις «..... με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, αντίστοιχα, διαπιστώθηκε ότι τυγχάνουν φορολογικώς υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία εξέδιδαν κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά παραστατικά από τις ανωτέρω εκδότριες εταιρείες ήταν και η προσφεύγουσα νομική οντότητα, της οποίας το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι «ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, ΠΟΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΠΝΟΥ» και η οποία για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος έλαβε από τις ανωτέρω εκδότριες νομικές οντότητες φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ήτοι:

ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΕΚΔΟΤΗΣ	Α.Φ.Μ. ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
------------------	---------	---------------	-------------	-----

35	.....	.....	.....	.....
1	.....	.....	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ			.....	.....

Συνεπεία των διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. / **εντολή ελέγχου** της Προϊσταμένης της ανωτέρω φορολογική αρχής, στα πλαίσια εκτέλεσης της οποίας επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. / Πρόσκληση ελέγχου, καθώς και η Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρινόμενη στο αίτημα του ελέγχου προσκόμισε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, τα οποία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο με την με αριθ. / Έκθεση Κατάσχεσης.

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), επί του οποίου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην σύνταξη των ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου, περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν καθόλα πραγματικές.
2. Η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. [...]

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, αναλυτικότερα, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, ήτοι 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 (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «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, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: **Άρθρο 22**

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48,

αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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 εταιρία, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣΤΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως

εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤΕ 1238/....., « [...] 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/.....) 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 πραγματοποίησής 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, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα

στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, με την με αριθ. / εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία συνεπεία των από εκθέσεων ελέγχου που αφορούν τις εκδότριες οντότητες με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, αντίστοιχα, οι οποίες συμβάλλονται με την προσφεύγουσα εταιρεία, υπό την ιδιότητα του προμηθευτή.

Επειδή, κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου στις ως άνω εταιρείες διαπιστώθηκε ότι οι νομικές οντότητες:

A) με ΑΦΜ &

B) με ΑΦΜ

τυγχάνουν φορολογικώς υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία εξέδιδαν κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Συγκεκριμένα η 1^η εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος, εξέδωσε συνολικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας€ πλέον ΦΠΑ€, ενώ η 2^η εταιρεία, κατά το ίδιο φορολογικό έτος, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας€, πλέον ΦΠΑ€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εκδότρια νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ:, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, αναφέρεται ότι:

- 1) Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της ΔΟΥ Ηρακλείου αναφορικά με 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 τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις ιδιόκτητες ή μισθωμένες για την άσκηση της δραστηριότητά της. Η δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επιφανείας τ.μ. που βρίσκεται σε κεντρική περιοχή του (.....) με αντικείμενο εργασιών την λειτουργία πιταριάς, 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, τσιμέντο μαύρο, άμμος θαλάσσης, κυλοδοκός μαύρος γαλβανιζέ κλπ.
- 4) Δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο, απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για την μεταφορά των ως άνω οικοδομικών υλικών, 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 πραγματοποίησε αγορές, καθόσον δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό ή άλλο δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά των υλικών που απαιτούνται για την πραγματοποίηση πωλήσεων, ύψους€ πλέον ΦΠΑ€, ούτε προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων κάτι τέτοιο.
- 6) Δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των τιμολογίων, που εξέδωσε προς τους πελάτες της, αρμοδιότητας των ΔΟΥ Χανίων, Ρεθύμνου και Ηρακλείου, προκειμένου να δικαιολογήσει το ύψος των φερόμενων πωλήσεων, φορ. έτους
- 7) Δεν απασχόλησε προσωπικό με σχέση εξαρτημένης εργασίας κατά το φορολογικό έτος (σχετικό το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο του ΕΦΚΑ), ενώ κατά το έτος απασχολούσε προσωπικό εξειδικευμένο και κατάλληλο μόνο για την εκμετάλλευση πιτσαρίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εκδότρια νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, αναφέρεται ότι:

- 1) Ο μοναδικός διαχειριστής και εταίρος της, με ΑΦΜ δεν αναγνωρίζει καμία έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων και ουδεμία συναλλαγή με τις φερόμενες επιχειρήσεις που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ), φορ. ετών &
- 2) Ο λογιστής της εκδότριας νομικής οντότητας, με ΑΦΜ με ΑΔΤ, ο οποίος είναι εκδότης εικονικών, ως προς την συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, βάσει της με αριθ. Απορριπτικής Απόφασης της Υπηρεσίας μας, υπέβαλε την με αριθ. πρωτ. Υπεύθυνη Δήλωση, βάσει της οποίας αναλαμβάνει εξ' ολοκλήρου την ευθύνη αναφορικά με οποιαδήποτε συναλλαγή της εκδότριας νομικής οντότητας, αναφέροντας ότι ευθύνεται ο ίδιος για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων καθώς και ότι οι φερόμενες συναλλαγές δεν υφίστανται. Σημειωτέο ότι στις ο διαχειριστής προέβη σε εξώδικη διαμαρτυρία και μήνυση κατά του ενώπιον του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου Κρήτης.
- 3) Ως δηλωθείσα έδρα επαγγελματικής εγκατάστασης δηλώθηκε η διεύθυνση, ήτοι η έδρα του λογιστή της, Ουδέποτε έχει υποβληθεί δήλωση περιουσιακής κατάστασης (Ε9) και ως εκ τούτου, δεν υφίστανται ακίνητα στην κατοχή της, προκειμένου να είναι σε θέση να παράγει οικοδομικά υλικά. Επιπλέον, από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας δεν βρέθηκαν μισθωτήρια συμβόλαια, που να έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά.
- 4) Δεν διαθέτει ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα για την εκτέλεση μεταφορά οικοδομικών υλικών, ήτοι εν προκειμένω τεμ. Kemichal Λακα λευκή 25 λίτρων, τεμ. Vivechhrom Elast 10 λίτρων, τεμ. Isomat Isoflex 25 kg, τεμ. Γυψοσανίδα Knauf 3m X1.20X12.5 (3.60m²). Επίσης σε κάποια τιμολόγια αναγράφονται στοιχεία οχημάτων που ανήκουν στους λήπτες (πε-λάτες), αλλά στη συντηρηπτική πλειοψηφία τους τα τιμολόγια –δα δεν αναγράφουν καθόλου αριθμό κυκλοφορίας οχήματος.
- 5) Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού, καθότι η εκδότρια νομική οντότητα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Συνεπώς ο έλεγχος δεν έχει στην διάθεσή του ούτε παραστατικά για αγορά παγίων ούτε το μητρώο παγίων.
- 6) Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των επίμαχων συναλλαγών. Ο έλεγχος με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο αναζήτησε από τον ΕΦΚΑ την καρτέλα εργοδότη, καθώς και τις αναλυτικές ΑΠΔ που έχει καταθέσει η εκδότρια νομική οντότητα. Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι ο ΕΦΚΑ δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο του ελέγχου, κατόπιν τηλ. επικοινωνίας με το υποκατάστημα ΙΚΑ (ΕΦΚΑ) Αγίου Μηνά Ηρακλείου, γνωστοποιήθηκε ότι «ο

συγκεκριμένος εργοδότης είναι αναπρόγραφος στο ΙΚΑ και επομένως δεν υπάρχει απασχόληση προσωπικού».

- 7) **Ανυπαρξία αγορών και δαπανών** που να δικαιολογούν πωλήσεις, καθότι δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία εσόδων, αγορών & δαπανών. Ο έλεγχος αναζήτησε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) στοιχεία για το ύψος των αγορών εμπορευμάτων.
- 8) **Αξιοποίηση ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων.** Για το φορ. έτος από τις ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων δεν προκύπτουν έξοδα/αγορές για την εκδότρια νομική οντότητα (Μηδενικές). Για το φορ. έτος φαίνεται από τους αντισυμβαλλομένους, να έχουν πραγματοποιηθεί αγορές-δαπάνες καθαρής αξίας€, ποσό που δεν δικαιολογεί το ύψος των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης στο αντίστοιχο έτος, ήτοι φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας€, πλέον ΦΠΑ€. Επιπλέον, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία. Κατόπιν διασταυρωτικών ελέγχων με το σύστημα VIES της Υπηρεσίας μας, προκύπτει ότι οι ενδοκοινοτικοί αντισυμβαλλόμενοι έχουν ως δραστηριότητα την εμπορία καφέ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω δεν προκύπτει να έχουν πραγματοποιηθεί αγορές στις χρήσεις- που να δικαιολογούν τις πωλήσεις εμπορευμάτων που αναγράφονται στα παραστατικά πώλησης που έχει εκδώσει η εκδότρια οντότητα, πχ διαφημιστικά είδη, καπέλα, οικοδομικά/μονωτικά υλικά, γυψοσανίδες, φυλλάδια, κτλ. καθώς και του όγκου πωλήσεων που φέρεται να έχει πραγματοποιήσει
- 9) **Οι πληρωμές ως επί το πλείστο διενεργούνται τοις μετρητοίς.** Επιπλέον, ο έλεγχος αναζήτησε στοιχεία από το Μητρώο Τραπεζών σχετικά με τραπεζικούς λογαριασμούς που διαθέτει η εκδότρια νομική οντότητα. Σύμφωνα με τις απαντήσεις που έλαβε ο έλεγχος η εκδότρια οντότητα διαθέτει μόνο ένα τραπεζικό λογαριασμό, στην αρ. λογ., με ημερομηνία ανοίγματος Ο διαχειριστήςπροσκόμισε στην υπηρεσία μας αντίγραφο των κινήσεων του συγκεκριμένου λογαριασμού όπου φαίνεται ότι για το διάστημα από έως ο λογαριασμός εμφανίζει μόνο μία πιστωση€, που αφορά κατάθεση από τον ίδιο τον διαχειριστή, στις 18/12/..... Η κίνηση του (μοναδικού) τραπεζικού λογαριασμού της ΙΚΕ όπου δεν υπήρχαν ούτε πληρωμές προμηθευτών ούτε εισπράξεις από τους πελάτες κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, επίσης καταδεικνύει ότι πρόκειται για εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά παραστατικά από τις ανωτέρω εκδότριες εταιρείες ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, της οποίας το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το «ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, ΠΟΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΠΝΟΥ» και η οποία, κατά το φορολογικό έτος, έλαβε από τις ανωτέρω εκδότριες νομικές οντότητες φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ήτοι:

ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΕΚΔΟΤΗΣ	Α.Φ.Μ. ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
35				
1				
ΣΥΝΟΛΟ				

Επειδή, οι ανωτέρω εκδότριες νομικές οντότητες δεν απέδωσαν φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδαν, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών τους στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το παρελθόν, ήτοι για το φορολογικό έτος, είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, αναφορικά με την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από συναλλακτικά ανύπαρκτες εκδότριες νομικές οντότητες, μεταξύ των οποίων ήταν η νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ και ο του με ΑΦΜ, ο οποίος κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος είναι λογιστής της οντότητας «.....» με ΑΦΜ Κατόπιν εξέτασης της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας, βάσει της οποίας απορρίφθηκε η υπό κρίση προσφυγή στο σύνολό της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της καθώς και με την ως άνω προγενεστέρως ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε ενώπιον της Υπηρεσίας μας επαρκή στοιχεία, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ο έλεγχος δεν προέβη σε καμία ελεγκτική επαλήθευση προκειμένου να διαπιστώσει το αν η εταιρεία πράγματι προμηθεύθηκε, παρέλαβε και χρησιμοποίησε τα αναφερόμενα στα επίμαχα τιμολόγια προϊόντα, παρά μόνο αρκέστηκε σε προγενέστερες κρίσεις της ίδιας φορολογικής αρχής επί των φορολογικά υπαρκτών εκδοτών των επίμαχων φορολογικών παραστατικών. Ωστόσο, οι εν λόγω κρίσεις δεν επαρκούν για τον χαρακτηρισμό των συναλλαγών, ως εικονικών, καθότι ο έλεγχος όφειλε να εξετάσει εάν διενεργήθηκε η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε εξόφληση του τιμολογίου εκδόσεως της εταιρείας διά της υπ' αριθ. τραπεζικής επιταγής της Συνεπώς, η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη καθότι δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την συναλλακτική ανυπαρξία των ως άνω εκδοτριών νομικών οντοτήτων, παρά μόνο τα πρόσωπα που είχαν αναλάβει την εκτέλεση των επίμαχων εργασιών επί του μισθωμένου από την προσφεύγουσα εταιρεία με ΑΦΜ ακινήτου.

Επειδή, ως προς την με αριθ. τραπεζική επιταγή της λήξης 31/8/....., ποσού€, με την οποία φέρεται η προσφεύγουσα εταιρεία να εξοφλεί το εκδοθέν από την εταιρεία φορολογικό στοιχείο ισόποσης συνολικής αξίας (καθαρή αξία€ πλέον ΦΠΑ€) (ως σελ. της με ημερομηνία θεώρησης οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) η επιταγή αυτή εισπράχθηκε τελικά από τον υποκρυπτόμενο εκδότη μέσω της εταιρείας με ΑΦΜ, της οποίας είναι διαχειριστής.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι αγνοούσε την πιθανή εικονικότητα αφού η ίδια ουδέποτε συναλλάχθηκε με τους εκδότες αλλά μόνο δια των προσώπων που είχαν αναλάβει την εκτέλεση των εργασιών δεν προσκομίστηκαν συμφωνητικά, σύμφωνα με τον Ν.820/1978 και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις από εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ που αφορούσαν τις κατωτέρω εκδότες νομικές οντότητες, ήτοι:

«.....» με ΑΦΜ &

«.....» με ΑΦΜ

διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω οντότητες τυγχάνουν φορολογικώς υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, αφού δεν πραγματοποίησαν αγορές και δεν διέθεταν τις απαιτούμενες υποδομές καθώς και το προσωπικό που απαιτείτο για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων που αναφέρονταν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της περί μη διενέργειας από την πλευρά του ελέγχου ελεγκτικών επαληθεύσεων αναφορικά με την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίμαχα στοιχεία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013) και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/.....

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορ. έτους, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ήτοι:

Α) της με αριθ. / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους &

Β) της με αριθ. / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/.....

Α. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης /) Φορ. Έτους

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

Διαφορά φόρου	€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€
---------------------	--------

Β. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/) Φορ. Περίοδου 1/1 – 31/12/.....

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.