



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/5/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1466

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : 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 **15-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** που εδρεύει στον, επί της οδού, κατά:

Α) της με αριθ. / **17-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018 &**

Β) της με αριθ. / **17-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2018**

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

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **17/12/2024** οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-1-2025** 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:

Α) Με την με αριθ. / **17-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού **142.804,12€**, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού **71.402,06€**, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **214.206,18€**.

Β) Με την με αριθ. / **17-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **1/1 – 31/12/2018**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού **114.862,72€** πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού **57.431,36€**, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **172.294,08€**.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το πόρισμα της από **2/12/2024** έκθεσης μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ επί της οδού στο, με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας «.....», διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία κατά το φορολογικό έτος **2018**, εξέδωσε δύο χιλιάδες δεκατέσσερα (**2.014**) εικονικά, ως προς την συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας **1.548.616,70€** πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση του ανωτέρω εκδότη, ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, της οποίας το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του **taxis** είναι οι «.....» 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. η οποία κατά το φορολογικό έτος **2018**, έλαβε σαράντα δύο (**42**) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας καθαρής αξίας **492.428,00€** πλέον ΦΠΑ **118.182,72€** για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε:

- 1) η με αριθ. / **1-11-2024** εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.
- 2) η με αριθ. / **1-11-2024** Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και η Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, βάσει της ανωτέρω εντολής ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου θέτοντας στην διάθεσή του:

α) τα επίμαχα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια,

β) την καρτέλα του προμηθευτή,

γ) τις επιταγές, με τις οποίες εξοφλήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια &

δ) Συμβάσεις Έργου που συνήψε η προσφεύγουσα εταιρεία με τον ανωτέρω εκδότη καθώς και με έτερα νομικά πρόσωπα, τα οποία είχαν κατατεθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκε το με αριθ. / **2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)**, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 22/11/2024.

Η προσφεύγουσα εταιρεία **δεν ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ** με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί στην έκδοση των με ημερομηνία θεώρησης **17/12/2024** οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου, 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. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές ως ερειδόμενες επί μη έγκυρης έκθεσης ελέγχου, λόγω παραβίασης διατάξεων αναφορικά με τον τόπο και τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελείς ως προς την τήρηση ουσιώδους τύπου κατά την έκδοσή τους και άρα ακυρωτές, καθότι ο έλεγχος δεν συνέταξε έκθεση κατάσχεσης για το σύνολο των στοιχείων, που τέθηκαν στην διάθεσή του.
3. Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή των ενδίκων φόρων, πρόσθετων φόρων και προστίμων, κρίνοντας ανακριβή τα βιβλία και ως ανειλικρινείς τις υποβληθείσες για το κρινόμενο φορολογικό έτος δηλώσεις, ενώ στην πραγματικότητα δεν συνέτρεχαν, καθότι οι δηλώσεις ήταν απολύτως ακριβείς και ειλικρινείς - Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος και φορολογητέων εισροών ΦΠΑ.
4. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
5. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών καθόσον αυτές αφορούν πραγματικές συναλλαγές - Τελούσε σε καλή πίστη.
6. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ΚΦΔ - πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) ορίζεται 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 αρχεία (βιβλία και 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 φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 «Διάρκεια ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους.».

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει σαφώς ο τόπος και η διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν προσκόμισης από την προσφεύγουσα εταιρεία των βιβλίων και στοιχείων στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, δυνάμει της με αριθ. 1217/ 1-11-2024 εντολής ελέγχου καθώς και της με αριθ. πρωτ. / 1-11-2024 Πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, η διάρκεια του ελέγχου συναρτάται από την συνεργασία με τον ελεγχόμενο, τον όγκο των δεδομένων, το πλήθος των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργηθούν και περιορίζεται από τις περί παραγραφής διατάξεις (άρθρο 37 του ΚΦΔ). Επιπλέον στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ όφειλε πρωτίστως να προβεί σε

ολοκλήρωση του ελέγχου του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ήτοι του με ΑΦΜ, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί μη αιτιολόγησης της χρονικής διάρκειας του ελέγχου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, διότι στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος, δεδομένης της σοβαρότητας της υπόθεσης και του χρόνου ολοκλήρωσης του ελέγχου του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, διενεργήθηκε σε απόλυτα εύλογο χρόνο.

Επειδή, τα παραπάνω χρονικά πλαίσια τηρήθηκαν από τον έλεγχο και δεν τίθεται ζήτημα ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων για τον λόγο αυτό.

Ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ – πρώην άρθρο 24 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ΚΦΔ αναφέρεται ότι:

«Προβλέπεται η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης για πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία και λοιπά έγγραφα του φορολογούμενου, καθώς και στη λήψη αντιγράφων από αυτά. Για τη διευκόλυνση και την ορθή εκτέλεση του φορολογικού ελέγχου διευκρινίζεται ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να δηλώσει ότι τα λογιστικά αρχεία συνιστούν ακριβή αντίγραφα, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί αυτών. Επίσης η φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων και λοιπών εγγράφων στις περιπτώσεις που αυτό απαιτείται για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του φορολογικού ελέγχου. Τέλος, προβλέπεται η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, σε περίπτωση που η Φορολογική Διοίκηση προβεί σε κατάσχεση των λογιστικών αρχείων, εφόσον το θεωρεί αναγκαίο.».

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δεν θεωρήθηκε αναγκαία η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων και των φορολογικών παραστατικών της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς ο έλεγχος είχε στην διάθεσή του τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του με ΑΦΜ καθώς και τις σχετικές συμβάσεις έργου, είτε από τους λήπτες αυτών, είτε από τις φορολογικές αρχές αρμοδιότητας των ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να προβεί σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων (βλ. σελ. 19 της με ημερομηνία θεώρησης 2/12/2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο 4^ο & 5^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

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

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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).

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).

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.4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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. ...».

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 1238/2018, « [...] 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, σύμφωνα με το πόρισμα της από 2/12/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ επί της οδού στο, με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας «.....», διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2018, εξέδωσε δύο χιλιάδες δεκατέσσερα (2.014) εικονικά, ως προς την συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.548.616,70€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ατομική επιχείρηση του ανωτέρω εκδότη, ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, έλαβε σαράντα δύο (42) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας καθαρής αξίας 492.428,00€ πλέον ΦΠΑ 118.182,72€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε:

- 1) η με αριθ. / 1-11-2024 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.**
- 2) η με αριθ. / 1-11-2024 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και η Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, βάσει της ανωτέρω εντολής ελέγχου.**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου θέτοντας στην διάθεσή του:

- α) τα επίμαχα Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια,**
- β) την καρτέλα του προμηθευτή,**
- γ) τις επιταγές, με τις οποίες εξοφλήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια &**
- δ) Συμβάσεις Έργου που συνήψε η προσφεύγουσα εταιρεία με τον ανωτέρω εκδότη καθώς και με έτερα νομικά πρόσωπα, τα οποία είχαν κατατεθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή.**

Επειδή, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκε το με αριθ. / 2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 22/11/2024.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προβεί στην έκδοση των με ημερομηνία θεώρησης 17/12/2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ όπως αυτές παρατίθενται στην με ημερομηνία θεώρησης 2/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο εκδότης με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, καθότι:

1. δεν διέθετε ιδιόκτητες, ούτε εμφανίζεται να εκμισθώνει, επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Δεν έχουν κατατεθεί μισθωτήρια στο taxis ούτε ηλεκτρονικά μισθωτήρια εμφανίζονται στο σύστημα (βλ. σελ 7-10).

2. δεν είχε στην κατοχή της κανένα μεταφορικό μέσο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια. Στις 8/12/2017 φαίνεται να απέκτησε το με αριθμό κυκλοφορίας Φορτηγό Ανατρεπόμενο μάρκας με μικτό βάρος 32.000, με το οποίο ήταν αδύνατον να μεταφερθούν οι τεράστιες ποσότητες υλικών που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (βλ. σελ. 11-13).

3. Ο έλεγχος έστειλε αίτημα παροχής πληροφοριών προς τη Διεύθυνση τεχνικών έργων της Περιφέρειας Κρήτης, διερευνώντας αν ο εκδότης είναι κάτοχος μηχανημάτων έργου. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Πρωτ. εισερ. /31-08-2022 έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, Τμήμα Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης Τύπων, ο εκδότης κατά το φορολογικό έτος 2017, απέκτησε δύο (2) μηχανήματα. Οι ποσότητες πέτρας που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν ήταν δυνατόν να εξορυχθούν με τη χρήση αυτών των δύο (2) μηχανημάτων (βλ. σελ. 14-15).

4. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ...../14.07.2022 εισερχόμενο έγγραφο του ΕΦΚΑ μας γνωστοποιήθηκε ότι ο εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης και δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών (βλ. σελ. 15-16).

5. Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά αγορών, ούτε εμφανίζεται ως πελάτης σε καταστάσεις αγορών – πωλήσεων (βλ. σελ. 16-18).

6. Αναφορικά με τις πληρωμές, στις περιπτώσεις που τα παραστατικά είναι αξίας μικρότερης ή ίσης των 500,00€, η εξόφληση γίνεται τοις μετρητοίς. ενώ όσον αφορά παραστατικά αξίας μεγαλύτερης των 500,00€ η εξόφληση γίνεται με επιταγές, οι οποίες επίσης εξοφλούνται τοις μετρητοίς χωρίς τα χρήματα να κατατίθενται σε κάποιο τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη (βλ. σελ. 18), ήτοι γεγονός τελείως ασυνήθιστο με τις επιχειρηματικές πρακτικές της αγοράς και του κλάδου των χωματουργικών εργασιών, ειδικά για επιχειρήσεις και επαγγελματίες με μεγέθη εργασιών του ύψους των υπηρεσιών-συναλλαγών που επικαλείται ότι εκτέλεσε προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

7. Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. /8-8-2022 υπεύθυνη δήλωση, την οποία κατέθεσε στην αρμόδια φορολογική αρχή, ο εκδότης παραδέχθηκε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς δεκατρείς (13) από τους αντισυμβαλλόμενους του, είναι εικονικά ως προς τη

συναλλαγή, καθότι δεν πραγματοποιήθηκε καμιά εργασία ή μεταφορά ή πώληση πέτρας προς αυτές τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, όπως αυτές παρατέθηκαν ανωτέρω και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής, ο εκδότης με ΑΦΜ είναι φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη των εργασιών του στην αρμόδια φορολογική αρχή, αλλά δεν διαθέτει τις απαραίτητες υποδομές και το απαιτούμενο προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο ανωτέρω εκδότης δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών τους στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, 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, σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης **17/12/2024** εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθ. / 1-11-2024 εντολής ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

✓ Στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ κατατέθηκαν εκπρόθεσμα τα με αριθμό καταχώρησης/8-8-2018,/30-3-2018 και/01-06-2018 συμφωνητικά με συμβαλλόμενους την εταιρεία (εργοδότης) και τον (υπεργολάβος), τα οποία υπογράφηκαν αντίστοιχα την 1/1/2018, την 1/1/2018 και την 1/4/2018.

✓ Σύμφωνα με το με αριθ./30-3-2018 συμφωνητικό ο ανέλαβε την προμήθεια, μεταφορά και τοποθέτηση στο Γ κύππαρο στον 3.400 κυβικών μέτρων ακανόνιστης πέτρας έναντι αμοιβής 28 ευρώ ανά κυβικό μέτρο, δηλαδή συνολικής αξίας 95.200,00 ευρώ. Η διάρκεια του έργου ορίστηκε από 1/2/2018 έως 28/2/2018, ήτοι πρόκειται για έργο με διάρκεια, το οποίο δεν δύναται να υλοποιηθεί μέσα σε ένα μήνα.

✓ Σύμφωνα με το με αριθ./8-8-2018 συμφωνητικό ο ανέλαβε την προμήθεια, μεταφορά και τοποθέτηση ακανόνιστης πέτρας και χαλικιών έναντι τιμής 28 ευρώ ανά κυβικό μέτρο για το έτος 2018, χωρίς να αναγράφονται οι ποσότητες που επρόκειτο να μεταφερθούν. Από τα ΤΔΑ που προσκομίστηκαν συνολικής αξίας 492.428,00 ευρώ, αφού αφαιρεθεί το με αριθ./27-2-2018 ΤΔΑ ποσού 95.200,00 ευρώ που αναφέρεται στο παραπάνω συμφωνητικό, ο έλεγχος θεωρεί ότι μεταφέρθηκαν 10.453 κυβικά μέτρα ακανόνιστης πέτρας (397.228,00 ευρώ/28 ευρώ για κάθε κυβικό μέτρο).

✓ Από τις ΜΥΦ που υπέβαλε ο και οι αντισυμβαλλόμενοι προμηθευτές, δεν προκύπτει αγορά ακανόνιστης πέτρας. Συνεπώς τα 13.853 m³ πρέπει να εξορύχθηκαν από το λατομείο του, γεγονός που απαιτεί ικανό διάστημα. Επιπλέον η μεταφορά και τοποθέτηση των όγκων απαιτεί πολλές ημέρες εργασίας και πολλά δρομολόγια κατάλληλων οχημάτων που θα μεταφέρουν τις περιγραφόμενες ποσότητες. Σημειώνεται ότι σε πολλά από τα ΤΔΑ δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο μεταφέρθηκαν οι όγκοι πέτρας, ενώ σε κάποια αναφέρεται η μεταφορά των υλικών την ίδια μέρα και με το ίδιο όχημα, (στις 1/10, 27/10 και 27/11/2018), το οποίο είναι εντελώς αδύνατο να

πραγματοποιηθεί δεδομένων των αποστάσεων αλλά και των μεταφερόμενων ποσοτήτων που αναγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια.

✓ Η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο επιταγές για την εξόφληση του ΤΔΑ συνολικού ποσού 187.488,00 ευρώ, το οποίο εκδόθηκε στη χρήση 2017 καθώς και για την εξόφληση των 42 ΤΔΑ και 1 ΤΠΥ, τα οποία εξέδωσε ο στη χρήση 2018, συνολικού ποσού 711.920,60 ευρώ. Ο έλεγχος με το με αριθ. /14-6-2023 έγγραφο, αναζήτησε τις εξοφλήσεις των παραπάνω επιταγών από την Τράπεζα Η Τράπεζα απάντησε με το με αριθ. /6-7-2023 έγγραφό της ότι οι παραπάνω επιταγές έχουν εισπραχθεί από τον τοις μετρητοίς. Επιπλέον ενημέρωσε την Υπηρεσία ότι μέχρι 6/7/2023 οι με αριθ. /31-3-2023, /30-4-2023 και /31-10-2023 ιδιωτικές επιταγές, ποσού 58.000,00 ευρώ, 58.000,00 ευρώ και 25.000,00 ευρώ, αντίστοιχα, παραμένουν ανεξόφλητες στα συστήματα της Τράπεζας Επίσης, η Τράπεζα απάντησε ότι για τη με αριθ. /20-9-2018 ιδιωτική επιταγή, ποσού 28.000,00 ευρώ, δεν υφίστανται καταγραφές στα συστήματα της Τράπεζας. Στις εξοφλήσεις των επιταγών που προσκομίστηκαν δεν υπάρχει κανένα στοιχείο συσχέτισης με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στη χρήση 2018 από τον προς την προσφεύγουσα εταιρεία

✓ Η συνεργασία του με την προσφεύγουσα εταιρεία συνεχίστηκε μέχρι και το έτος 2021, με ύψος συναλλαγών ποσού 1.193.474,00 ευρώ, όπως προκύπτει από την καρτέλα προμηθευτή που μας προσκόμισε η εταιρεία. Από την παραπάνω καρτέλα, ο έλεγχος δεν μπορεί να επιβεβαιώσει ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν στο φορολογικό έτος 2018 εξοφλήθηκαν και με ποιες επιταγές, από την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία εμφανίζει ανεξόφλητα υπόλοιπα τιμολογίων, σύμφωνα με την απάντηση της Τράπεζας

✓ Από τις πληρωμές συνολικού ύψους 1.193.474,00€ που εμφανίζεται ότι κάνει η προσφεύγουσα εταιρεία προς τον, πληρωμές ύψους 976.674,00€ έγιναν μετά τις 19-10-2019, εκ των οποίων πληρωμές ύψους 679.174,00€ παρουσιάζεται ότι έγιναν μετά την 31-01-2022, ήτοι σχεδόν 4 χρόνια μετά την διενέργεια των πωλήσεων και μετά την κοινοποίηση ελέγχου προς τον Κ. στοιχείο επίσης ασυνήθιστο προς την συνήθη συναλλακτική πρακτική για τον κλάδο και τα μεγέθη των συναλλαγών.

✓ Το γεγονός ότι όλες οι επιταγές εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς και δεν κατατέθηκε κανένα ποσό σε λογαριασμό του είναι τελείως ασυνήθιστο με τις επιχειρηματικές πρακτικές της αγοράς και του κλάδου των χωματουργικών εργασιών, ειδικά για επιχειρήσεις και επαγγελματίες με μεγέθη εργασιών του ύψους των υπηρεσιών-συναλλαγών που επικαλείται ο ανωτέρω εκδότης ότι εκτέλεσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο και απορρίφθηκαν, καθόσον αυτά δεν ήταν ικανά να ανατρέψουν το πόρισμά του για την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο 3^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον ούτε γνώριζε, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει για τη φορολογική συμπεριφορά του εκδότη, αλλά

αντιθέτως οι αναφερόμενες στα φορολογικά στοιχεία πωλήσεις και υπηρεσίες παρασχέθηκαν, ενώ αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και εξοφλήθηκαν με επιταγές.

Επειδή, 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 κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, όταν ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 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, 1126/2010).

Επειδή, το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών φέρει η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον ο εκδότης είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος (ΣτΕ 1238/2018) και ως εκ τούτου, ο 4^{ος} ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέποτε παρέλαβε τα περιγραφόμενα στα τιμολόγια αγαθά, όχι μόνο από τον φερόμενο ως εκδότη, αλλά και από οποιονδήποτε άλλον, τα επίμαχα στοιχεία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους και ως εκ τούτου, ο 5^{ος} ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το παρελθόν, ήτοι για το φορολογικό έτος 2017, είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ. / 11-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ήτοι:

- της με αριθ. / 11-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 &

- της με αριθ. / 11-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017,

λόγω λήψης από την ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ ενός (1) εικονικού ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου (Δ.Α.-Τιμ. / 2-10-2017) καθαρής αξίας 151.200,00€ πλέον ΦΠΑ 36.288,00€, ήτοι συνολικής αξίας 187.488,00€, προβάλλοντας όμοιους με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς.

Κατόπιν εξέτασης της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθ. / 1-5-2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, βάσει της οποίας απορρίφθηκε η προσφυγή στο σύνολό της. Κατά της Απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκαν οι με αριθ. ΠΡ..... και ΠΡ..... / 2-7-2024 δικαστικές προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου η εξέταση των οποίων εκκρεμεί.

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 5^{ος} ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία:

✓ δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής του δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2018.

✓ δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2018.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης **17/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου**, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. / **17-12-2024** οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 6^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο 6^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **15-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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. / **17-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 &

Β) της με αριθ. / **17-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2018

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 17-12-2024) Φορ. Έτους 2018

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

Διαφορά φόρου	142.804,12€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	71.402,06€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	214.206,18€

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 17-12-2024) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2018

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	114.862,72€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	57.431,36€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	172.294,08€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	3.303,76€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.