



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/03/2023  
Αριθμός απόφασης: 702

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604 553  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... **ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.** με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα ....., **ΗΡΑΚΛΕΙΟ**, κατά των υπ' αριθμ.:

- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ,
- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ,

- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ,
- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ,
- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ,
- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ,
- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ,
- ...../24.10.2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 56 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... Ε.Π.Ε. με Α.Φ.Μ. ...., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η κρινόμενη υπόθεση αφορά επανέλεγχο (επανάληψη διαδικασίας) των χρήσεων 2013 και 2014 της προσφεύγουσας, βάσει της υπ' αριθμόν ...../1/8110/23-06-2022 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ. Η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμόν ...../25-10-2021 απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία οι καταλογιστικές πράξεις που είχαν εκδοθεί στα πλαίσια του αρχικού ελέγχου (αρ. πρωτ. εντολών ...../0/08-07-2019 και ...../0/18-11-2020) κρίθηκαν τυπικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτές. Ο λόγος ήταν ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ δεν είχε εξετάσει συγκεκριμένα στοιχεία που είχαν τεθεί στη διάθεσή του, καθώς και λοιπά συγκεκριμένα νέα στοιχεία που είχαν υποβληθεί από την προσφεύγουσα με τα υπ' αριθμ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ/29-06-2021 και ΔΕΔ ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ/30-06-2021 Υπομνήματα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας και λόγω των οποίων, είχε εκδοθεί η υπ' αριθμόν ...../02-07-2021 Πράξη Αναπομπής, με την οποία η υπόθεση είχε αναπεμφθεί στη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για συμπληρωματικές επαληθεύσεις.

Συγκεκριμένα, στα πλαίσια του προαναφερθέντος αρχικού ελέγχου, είχε διενεργηθεί στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. για τις χρήσεις 2013 και 2014, συνεπεία των με αρ. πρωτ. ..../25-06-2019 και ...../23-10-2020 εγγράφων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ ...../27-06-2019 και ...../02-11-2020 αντίστοιχα), με τα οποία είχαν διαβιβαστεί αντιστοίχως τα από 07/06/2019 και 21/10/2020 πληροφοριακά δελτία, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. με ημερομηνία 16/05/2019 και 29/06/2020. Σύμφωνα με τα εν λόγω στοιχεία, η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2013 και 2014 από τις εκδότριες επιχειρήσεις:

α) ....., ΑΦΜ: ..... από την οποία έλαβε επτά (7) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.600,00 € στη χρήση 2013 και

β) ....., από την οποία έλαβε τριάντα εννέα (39) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.672.300,00 € στη χρήση 2013 και δεκαεπτά (17) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 743.948,17 € στη χρήση 2014.

Επισημαίνεται πως, σύμφωνα με το ανωτέρω από 21/10/2020 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα, εκτός από το ότι έλαβε τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ταυτόχρονα εξέδωσε προς τη **συνδεδεμένη** οντότητα ..... με ΑΦΜ: ....., σαράντα ένα (41) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 1.851.950,00 € κατά τη χρήση 2013 και δεκαοκτώ (18) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 1.042.698,07 € κατά τη χρήση 2014, ενώ όπως προέκυπτε από στοιχεία της επιθεώρησης εργασίας και του ΕΦΚΑ, δεν απασχολούσε προσωπικό.

Βάσει των ανωτέρω και αφού, κατόπιν ελέγχου στα βιβλία της ίδιας της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε πως είχε όντως καταχωρήσει τα ληφθέντα τιμολόγια στα βιβλία της, επωφελούμενη από μειωμένο φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α., ο αρχικός έλεγχος είχε καταλογίσει σε βάρος της προσφεύγουσας για **αμφότερες** τις χρήσεις:

- φόρο εισοδήματος, ο οποίος για τη χρήση 2013 ήταν αποτέλεσμα προσδιορισμού του εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994 και για τη χρήση 2014 ήταν αποτέλεσμα μη αναγνώρισης των επίμαχων δαπανών,
- Φ.Π.Α., λόγω μη αναγνώρισης της έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών,
- πρόστιμο 40% του άρθρου 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015 λόγω λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και
- πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, λόγω έκπτωσης φόρου εισροών με βάση τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και μη απόδοσης φόρου με βάση τα εκδοθέντα εικονικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν ...../10-03-2021 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία, προσβάλλοντας τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις, είχε επικαλεστεί, μεταξύ άλλων:

- μη στοιχειοθέτηση παράβασης εικονικότητας εκ μέρους του ελέγχου όσον αφορά στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και
- εσφαλμένη κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση εικονικότητας των συναλλαγών με τη **συνδεδεμένη** οντότητα ..... με ΑΦΜ: ....., δεδομένου ότι πρόκειται για ενδοομιλικές συναλλαγές και συνεπώς, εξετάζονται μόνο υπό το πρίσμα των άρθρων 39 του Ν. 2238/1994 και 50 του Ν. 4172/2013.

Όπως αναφέρθηκε ήδη ανωτέρω, δεδομένου ότι από την Υπηρεσία μας κρίθηκε ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ δεν είχε εξετάσει τα νέα στοιχεία που είχαν προσκομιστεί και δεν είχε προβεί στις συμπληρωματικές επαληθεύσεις τις οποίες έπρεπε να διενεργήσει με την υπ' αριθμόν ...../02-07-2021 Πράξη Αναπομπής και προκειμένου να σχηματιστεί βέβαιη κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, αποφασίστηκε η επανάληψη της διαδικασίας, ακυρώνοντας τις καταλογιστικές πράξεις. Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος επανερχόμενος με νέα εντολή ελέγχου (...../1/8110/23-06-2022) και κατόπιν ενδελεχούς εξέτασης των νέων στοιχείων, προέβη σε νέους καταλογισμούς που αναλύονται ακολούθως:

- Όσον αφορά στη **Φορολογία Εισοδήματος**, τόσο στη χρήση 2013 όσο και στη χρήση 2014, οι βασικότεροι καταλογισμοί αφορούσαν στη μη αναγνώριση των δαπανών που αντιστοιχούν στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και στην προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδα διαφορών

από μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (κατόπιν εξέτασης των συναλλαγών με τη συνδεδεμένη εταιρεία ..... με ΑΦΜ: ..... αποκλειστικά υπό το πρίσμα των διατάξεων των άρθρων 39 του Ν. 2238/1994 και 50 του Ν. 4172/2013).

Συγκεκριμένα, οι καταλογισμοί ανά χρήση ήταν οι ακόλουθοι:

<b>Χρήση 2013</b>	
<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Εικονικά τιμολόγια έκδοσης .....	46.600,00
Εικονικά τιμολόγια έκδοσης .....	1.672.300,00
Διαφορά ενδοομιλικής τιμολόγησης	215.318,96
Αγορές Παγίων που εσφαλμένως καταχωρήθηκαν ως αγορές εμπορευμάτων και εκπέστηκαν	6.500,00
Αγορές εμπορευμάτων που αφορούν στην προηγούμενη χρήση 2012	88.500,00
Αποσβέσεις παγίων μεγαλύτερες των νομίμων	7.465,19
Τέλος επιτηδεύματος	394,00
Λοιπές δαπάνες	10.473,10
<b>Σύνολο</b>	<b>2.047.551,25</b>

<b>Χρήση 2014</b>	
<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Εικονικά τιμολόγια έκδοσης .....	743.948,20
Διαφορά ενδοομιλικής τιμολόγησης	168.329,01
<b>Σύνολο</b>	<b>912.277,21</b>

Με την υπ' αριθμ. .... /24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 532.363,33 € πλέον προστίμου άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας ποσού 638.836,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **1.171.199,33 €**.

Με την υπ' αριθμ. .... /24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 237.192,08 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 71.157,62 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **308.349,70 €**.

- Όσον αφορά στον **Φ.Π.Α.**, οι καταλογισμοί ανά χρήση ήταν οι ακόλουθοι:

<b>Χρήση 2013</b>	
<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
Μη αναγνώριση φορολογητέων εισροών από εικονικά τιμολόγια έκδοσης .....	46.600,00
Μη αναγνώριση φορολογητέων εισροών από εικονικά τιμολόγια έκδοσης .....	1.672.300,00
Μη αναγνώριση φορολογητέων εισροών από αγορές εμπορευμάτων που αφορούν στην προηγούμενη χρήση 2012	88.500,00
<b>Σύνολο</b>	<b>1.807.400,00</b>

Χρήση 2014	
Ανάλυση	Ποσά (€)
Μη αναγνώριση φορολογητέων εισροών από εικονικά τιμολόγια έκδοσης .....	743.948,20
Μη αναγνώριση φορολογητέων εισροών από λοιπά φορολογικά στοιχεία που δεν προσκομίστηκαν	191.727,13
Προσθήκη φορολογητέων εκροών	88.272,87
<b>Σύνολο</b>	<b>1.023.948,20</b>

Με την υπ' αριθμ. ....../24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 415.702,00 € πλέον προστίμου άρθρου 1 Ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας ποσού 498.842,40 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **914.544,40 €**.

Με την υπ' αριθμ. ....../24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 235.508,09 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 70.652,43 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **306.160,52 €**.

- Όσον αφορά στα **Πρόστιμα λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων**, τα ποσά που είχαν καταλογιστεί από τον αρχικό έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015, περιορίστηκαν σε ποσό **2.500,00 € ανά χρήση**, στη βάση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης, εφόσον εντωμεταξύ είχαν εκδοθεί η ΣΤΕ 2319/2021 και η Ε. 2042/2022. Σχετικά εκδόθηκαν: η υπ' αριθμ. ....../24.10.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και η υπ' αριθμ. ....../24.10.2022 Οριστική Πράξη φορολογικού έτους 2014.
- Τέλος, με δεδομένο ότι, όπως προαναφέρθηκε, υπό τη νέα εντολή ελέγχου οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη **συνδεδεμένη οντότητα** ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ: ..... εξετάστηκαν υπό το πρίσμα των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαπιστώθηκε πως η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει Συνοπτικό Πίνακα για καμία από τις δύο χρήσεις. Ως εκ τούτου, εκδόθηκαν: η υπ' αριθμ. ....../24.10.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **18.574,50 €** και η υπ' αριθμ. ....../24.10.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 56 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2014, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **10.000,00 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> λόγος:** Παράνομη επανάληψη της οικείας διαδικασίας, κατόπιν έκδοσης απόφασης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, που ακυρώνει για λόγους ουσίας τις εκδοθείσες πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων-παράνομη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί στοιχειοθέτησης τυπικής πλημμέλειας των πράξεων όταν ο λόγος ακυρότητας ανάγεται σε ελλιπή αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου.

**2<sup>ος</sup> λόγος:** Παράνομος προσδιορισμός διαφορών, που οφείλονται σε αιτιάσεις, οι οποίες ουδόλως είχαν περιληφθεί κατά τον αρχικό έλεγχο και, σε κάθε περίπτωση, παράνομη χειροτέρευση της θέσης της, ως φορολογούμενης, κατά την επανάληψη της διαδικασίας, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 36, παρ. 1,2 και 63, παρ. 6 Κ.Φ.Δ..

**3<sup>ος</sup> λόγος:** Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα.

**4<sup>ος</sup> λόγος:** Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικής, εικονικότητας αποκλειστικής ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

**5<sup>ος</sup> λόγος:** Παράνομη κρίση του ελέγχου περί εκτελέσεως των επίμαχων έργων από τη συνδεδεμένη εταιρεία ..... ΑΕ.

**6<sup>ος</sup> λόγος:** Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων, λόγω παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού λογιστικών διαφορών στο πλαίσιο ενδοομιλικών συναλλαγών.

#### Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 4, παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 «Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.)».

**Επειδή** εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια της εξέτασης της υπ' αριθμόν ...../10-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας, κατέθεσε συμπληρωματικά στοιχεία για συγκεκριμένες συναλλαγές με τα υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΙ 2021 ΕΜΠ/29-06-2021 και ΔΕΔ .....ΕΙ 2021 ΕΜΠ/30-06-2021 Υπομνήματά της. Τούτων δοθέντων, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (υπ' αριθμόν ...../02-07-2021 Πράξη), προκειμένου η τελευταία να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Δεδομένου, ωστόσο, ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ δεν ανταποκρίθηκε σχετικά μέσα στην προθεσμία έκδοσης απόφασης, η Υπηρεσία μας έκρινε ότι συντρέχει λόγος τυπικής πλημμέλειας και έκανε αποδεκτή την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας (σχετ. ΔΕΔ ...../25-10-2021).

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε καμία περίπτωση δε στοιχειοθετείται δικαίωμα επανελέγχου, δεδομένου ότι υφίσταται ουσιαστική και όχι τυπική πλημμέλεια.

**Επειδή** η κρίση της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο διατακτικό της υπ' αριθμόν ΔΕΔ ...../25-10-2021 απόφασης είναι «η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων» και δεν αμφισβητήθηκε με δικαστική προσφυγή.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου μετά την προσφυγή της.

**Επειδή** η υπ' αριθμόν ...../10-03-2021 ενδικοφανής προσφυγή που είχε αρχικά υποβάλει η προσφεύγουσα έγινε **αποδεκτή** από την Υπηρεσία μας, ήτοι ακυρώθηκαν οι καταλογιστικές πράξεις και μηδενίστηκε η φορολογική υποχρέωση που απέρρευε από αυτές.

**Επειδή** στη συνέχεια, ο έλεγχος, ως έχων σχετική διακριτική ευχέρεια, προέβη σε νέους καταλογισμούς με βάση νέα εντολή ελέγχου.

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, σε καμία περίπτωση δεν επήλθε χειροτέρευση της θέσης της προσφεύγουσας. Παράλληλα, ειδικά ως προς τις διαφορές και τα πρόστιμα που σχετίζονται με τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, για τα οποία η προσφεύγουσα επικαλείται πως ουδέν σχετικό ποσό είχε καταλογιστεί στα πλαίσια του αρχικού ελέγχου, τονίζεται πως ήταν η ίδια η προσφεύγουσα που επικαλέστηκε την ορθότητα του ελέγχου των συναλλαγών με τη συνδεδεμένη οντότητα .....ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ: .....υπό το πρίσμα των διατάξεων των άρθρων 39 του Ν. 2238/1994 και 50 του Ν. 4172/2013 (βλ. σχετ. 3<sup>ος</sup> ισχυρισμός αρ. πρωτ. ....../10-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων για τις κρινόμενες χρήσεις 2013 και 2014 έχει παραγραφεί.

**Επειδή** σύμφωνα το άρθρο 66, παρ. 27.α' του ως άνω Ν. 4646/2019, «οι διατάξεις της παραγράφου 3.α' του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις **φοροδιαφυγής**, μπορεί να εκδοθεί **εντός δέκα (10) ετών** από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

**Επειδή** σύμφωνα το άρθρο 19 του Ν. 2523/1997, με τίτλο «Αδίκημα **φοροδιαφυγής** για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία», όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις:

«1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και **όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία** ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας

...

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που

**αναγράφονται στο στοιχείο** ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας

...».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα διέπραξε έγκλημα φοροδιαφυγής, δεδομένου ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία που περιγράφονται αναλυτικά ανωτέρω.

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω, αναφορικά με τις χρήσεις 2013 και 2014, καταλογιστικές πράξεις δύνανται να εκδοθούν και να κοινοποιηθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης κάθε έτους, ήτοι έως 31/12/2024 και 31/12/2025 αντίστοιχα.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 24/10/2022 και κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα την ίδια ημερομηνία, ήτοι εντός των ανωτέρω προθεσμιών παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 4<sup>ο</sup> και 5<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), όπως ίσχυε κατά κρινόμενες χρήσεις, οριζόταν ότι «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 4 του Ν. 2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο...».

**Επειδή** όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή



πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι 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** βάσει ελέγχων που διενεργήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στις προμηθεύτριες επιχειρήσεις της προσφεύγουσας ....., ΑΦΜ: ..... και ....., ΑΦΜ: ....., κρίθηκε ότι αυτές, αν και πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές**, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικότερα στα επίμαχα τιμολόγια, για τους λόγους που ιδιαίτερα αναλυτικά περιγράφονται τόσο στα σχετικά Πληροφοριακά Δελτία και Εκθέσεις Ελέγχων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και στην οικεία Έκθεση Ελέγχων της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ (σελ. 28-38 και 41-143), συνοψιζόμενοι σε:

- ανυπαρξία κατάλληλων επαγγελματικών εγκαταστάσεων
- ανυπαρξία κατάλληλων μεταφορικών μέσων
- ανυπαρξία κατάλληλου τεχνολογικού εξοπλισμού
- ανυπαρξία (κατάλληλου) προσωπικού
- ανυπαρξία αγορών & δαπανών σχετικών με την εκτέλεση των φερόμενων εργασιών

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι περιγραφόμενες στα τιμολόγια εργασίες έχουν όντως πραγματοποιηθεί και ότι η ίδια σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη και συνεπώς, δικαιούται να εκπέσει τα σχετικά ποσά τόσο από πλευράς φορολογίας εισοδήματος όσο και από πλευράς Φ.Π.Α..

**Επειδή** με το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε στη χρήση 2013, οριζόταν ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:

....

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

....

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις».

**Επειδή** με το υπ' αριθ. πρωτ. ..../1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίστηκε ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να

είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο 2014:

«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 συνήθεις 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 1113/2015 «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. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ 1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. ..../2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

**Επειδή** η ως άνω ΠΟΛ 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. ..../2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, καλύπτει χρήσεις όχι μόνο υπό το καθεστώς του Ν. 4172/2013, αλλά και υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος Ν. 2238/1994.

**Επειδή** με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«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,

....».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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** ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, κατόπιν ελέγχου όλων των προσκομισθέντων συμπληρωματικών στοιχείων αναφορικά με την εκτέλεση των δημοσίων έργων στα οποία η προσφεύγουσα και η συνδεδεμένη οντότητα ..... με ΑΦΜ: ..... ήταν υπερβολάβοι του αναδόχου (έμμεσα και άμεσα, αντίστοιχα), κατέληξε στο πόρισμα ότι (σελ. 148 οικείας Έκθεσης Ελέγχου): «...τα τεχνικά έργα που περιγράφονται στις παραγράφους από Α έως ΙΒ εκτελέστηκαν από την ίδια την επιχείρηση (η οποία διέθετε μηχανήματα σχετικά και ικανά να παρέχουν κάποιες από τις υπηρεσίες που περιγράφονται) με τη συνδρομή της ..... με ΑΦΜ: ..... (η οποία διέθεσε μηχανήματα ιδιοκτησίας της για την κατασκευή έργων, σύμφωνα με τα ημερολόγια έργου που προσκομίστηκαν...».

**Επειδή** συνεπώς, ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι δώδεκα (12) από τα δεκατέσσερα (14) τεχνικά έργα, επιμέρους εργασίες των οποίων περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έχουν όντως πραγματοποιηθεί και υφίσταται ένδειξη πως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

**Επειδή** ωστόσο, με βάση την ανωτέρω ανάλυση της κείμενης νομοθεσίας, προκειμένου για την έκπτωση των ποσών που αναγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., δεν αρκεί οι περιγραφόμενες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί (έστω και από διαφορετικό προμηθευτή), αλλά **απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο λήπτης να τελούσε σε καλή πίστη**, γεγονός που δε δύναται να στοιχειοθετηθεί σε περίπτωση που ο εκδότης των στοιχείων είναι αποδεδειγμένα πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

**Επειδή** ειδικά όσον αφορά στην προμηθεύτρια εταιρεία ....., ΑΦΜ: ....., το γεγονός της μη καλοπιστίας της προσφεύγουσας **επιρρωνύεται** και από τα αναφερόμενα στη σελ. 144 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου:

«Περαιτέρω από τον συνδυασμό όσων αναφέρονται αναλυτικά ανά έργο (παράγραφοι Α έως ΙΔ) και συγκεντρωτικά παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα, διαπιστώθηκε ότι:

α) τα «Ημερολόγια έργου Π.Δ. 609/1985» που προσκομίστηκαν σε 9 περιπτώσεις έργων, υπογράφονται είτε από την ..... ΑΕ στη θέση του «εργολάβου» και από την ελεγχόμενη επιχείρηση στη θέση του «υπερβολάβου», είτε από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τον επιβλέποντα μηχανικό της αναδόχου εταιρείας.

β) από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν σε σχέση με τα μηχανήματα που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των έργων σε 6 περιπτώσεις, αποδεικνύεται η χρήση μηχανημάτων είτε της ΕΠΕ είτε της ..... ΑΕ σε συνδυασμό με την ΕΠΕ.

γ) για τα στοιχεία που προσκομίστηκαν σε σχέση με τα καύσιμα που αναλώθηκαν για την εκτέλεση των έργων σε 6 περιπτώσεις, αποδεικνύεται ότι η ..... ΑΕ προμήθευε μηχανήματα έργου (τόσο τα δικά της όσο και της ΕΠΕ) με καύσιμη ύλη (πετρέλαιο), με παράδοση αυτής στα εργοτάξια με βυτίο που διέθετε. Τούτο επιβεβαίωσε προφορικά στον έλεγχο και ο κ. ....

δ) από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν σε σχέση με τις εξοφλήσεις των μισθών των εργατών που απασχολήθηκαν στα έργα σε 3 περιπτώσεις, η εξόφληση πραγματοποιήθηκε από την ΕΠΕ.  
...».

**Επειδή** συμπερασματικά, η προσφεύγουσα, ως μη τελούσα σε καλή πίστη, δε δύναται να εκπέσει τα ποσά που περιλαμβάνονται στα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 6<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 199-221), ο έλεγχος, κάνοντας έμμεσα δεκτό τον 3<sup>ο</sup> σχετικό ισχυρισμό της προσφεύγουσας στην με αρ. πρωτ. .... /10-03-2021 ενδικοφανή

προσφυγή που είχε υποβάλει στα πλαίσια του αρχικού ελέγχου και, συντασσόμενος με τα διαλαμβανόμενα στην ΣτΕ 984/2020, προέβη στον έλεγχο των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τη συνδεδεμένη οντότητα ..... με ΑΦΜ: ..... από το πρίσμα των διατάξεων των άρθρων 39 του Ν. 2238/1994 και 50 του Ν. 4172/2013.

**Επειδή** προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, ο έλεγχος επέλεξε ως μέθοδο τεκμηρίωσης τη μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (Transactional Net Margin Method-TNMM) και ως ελεγχόμενο μέρος την ίδια την προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε πως ο συντελεστής καθαρού περιθωρίου κέρδους της προσφεύγουσας ήταν σε αμφότερες τις χρήσεις χαμηλότερος του συντελεστή που αντιστοιχεί στο 1<sup>ο</sup> τεταρτημόριο του επιλεγέντος συγκρίσιμου δείγματος, με αποτέλεσμα να κριθεί ότι τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας, θα πρέπει να προσαυξηθούν κατά **215.318,96 €** στη χρήση 2013 και **168.329,01 €** στη χρήση 2014.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη και άνευ ουσίας, διότι κατά το σκεπτικό του ελέγχου, οι ανωτέρω προσαρμογές στα κέρδη, ουσιαστικά συνεπάγονται υπερτιμολόγηση της συνδεδεμένης οντότητας ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ: ....., ενώ στην πραγματικότητα ο έλεγχος θα έπρεπε να ελέγξει εάν έχει συντελεστεί υποτιμολόγηση.

**Επειδή** ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι επηρεασμένος από την πρότερη (κατά τον αρχικό έλεγχο) εξέταση των συναλλαγών με τη συνδεδεμένη οντότητα ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ: ..... υπό το πρίσμα της εικονικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, υπό το οποίο τυχόν υπερτιμολόγηση θα συνεπάγετο στοιχείο ενισχυτικό της εικονικότητας.

**Επειδή** ωστόσο, ο έλεγχος των συναλλαγών με τη συνδεδεμένη οντότητα έγινε αυστηρά υπό το πρίσμα των διατάξεων των άρθρων 39 του Ν. 2238/1994 και 50 του Ν. 4172/2013, με ελεγχόμενο μέρος (σ.σ. σημείο αναφοράς) την ίδια την προσφεύγουσα και σε απόλυτη συμφωνία με τη μεθοδολογία που ορίζουν οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, χωρίς η προσφεύγουσα να εγείρει κάποια ένσταση ως προς την επιλεγείσα μέθοδο τεκμηρίωσης και το συγκρίσιμο δείγμα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... **Ε.Π.Ε.** με Α.Φ.Μ. .... και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. .... /**24.10.2022** Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

**A) ...../24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

<b>Ανάλυση</b>	<b>Ποσά (€)</b>
----------------	-----------------

Φόρος	532.363,33
Κύρωση λόγω ανακρίβειας	638.836,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>1.171.199,33</b>

**B) ...../24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	237.192,08
Κύρωση λόγω ανακρίβειας	71.157,62
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>308.349,70</b>

**Γ) ...../24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	415.702,00
Κύρωση λόγω ανακρίβειας	498.842,40
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>914.544,40</b>

**Δ) ..../24.10.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	235.508,09
Κύρωση λόγω ανακρίβειας	70.652,43
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>306.160,52</b>

**Ε) ...../24.10.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.500,00 €**

**ΣΤ) ...../24.10.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ φορολογικού έτους 2014**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.500,00 €**

Z) ...../24.10.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 4 Ν. 2523/1997 Κ.Φ.Δ οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013)

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **18.574,50 €**

H) ...../24.10.2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 56 Κ.Φ.Δ φορολογικού έτους 2014

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **10.000,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.