



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-03-2023

Αριθμός απόφασης: 709

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022, Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» και Α.Φ.Μ. που εδρεύει στο Κρήτης, επί της Λεωφόρου αρ., Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμό/18-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής

προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθμό/18-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 18-10-2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με τη με αριθμό/18-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία ζημιά ποσού ύψους 10.326,23€ έναντι δηλωθείσας ζημιάς ποσού ύψους 211.451,09€, ήτοι διαφορά ζημιάς ποσού ύψους 201.124,86€ για το εν λόγω φορολογικό έτος.

B. Με τη με αριθμό/18-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού ύψους 32.750,37€ πλέον προστίμου του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ ποσού ύψους 16.375,19€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού ύψους 49.125,56€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί: α) της από 18-10-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και β) της από 18-10-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 2016 (ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016) σε εκτέλεση της με αριθμό/25-04-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία της από 03-04-2020 οριστικής έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με την οποία, για το φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται να είναι λήπτρια έντεκα (11) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 139.110,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 32.057,30€, με ημερομηνίες έκδοσης των εν λόγω τιμολογίων από 01-01-2016 έως 31-12-2016, ως ακολούθως:

A/A	Αριθμός/Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
1.	...../04-01-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	16.950,00€	3.898,50€
2.	...../12-01-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	26.050,00€	5.991,50€
3.	...../18-01-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	5.850,00€	1.345,50€
4.	...../22-01-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	4.900,00€	1.127,00€
5.	...../27-01-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	16.910,00€	3.889,30€
6.	...../10-02-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	14.000,00€	3.220,00€
7.	...../16-02-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	12.600,00€	2.898,00€
8.	...../18-03-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	6.200,00€	1.426,00€
9.	...../30-03-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	26.750,00€	6.152,50€
10.	...../31-03-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	2.700,00€	621,00€
11.	...../30-12-2016	..... (Α.Φ.Μ.)	6.200,00€	1.488,00€
		Σύνολο:	139.110,00€	32.057,30€

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα ποσά των δαπανών που αναγράφονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) φορολογικού έτους 2016 δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, επίσης δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχούσε σε αυτά.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράβαση Νόμου – Ουσιώδης πλάνη περί την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών – Πραγματικές συναλλαγές: Εσφαλμένη εκτίμηση από τη φορολογική αρχή αναφορικά με τη δήθεν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τη χρήση 2016 με εκδότη τον , καθώς οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικές. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της περί πραγματικότητας των συναλλαγών, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει: α) φωτοτυπίες του σώματος τραπεζικών επιταγών (χωρίς πίσω όψη), οι οποίες εκδόθηκαν σε διαταγή «.....» σε ημερομηνίες εντός του έτους 2016, και β) την καρτέλα προμηθευτή φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016, στην οποία, όπως αναφέρει, αποτυπώνεται συνολικά η συναλλαγή της εταιρείας με τον και μάλιστα ακόμη και το γεγονός ότι έχει παρακρατηθεί και έχει καταβληθεί από την εταιρεία ο φόρος τεχνικών εργασιών 3% στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.
- Παράβαση διάταξης ουσιαστικού δικαίου – Ακυρότητα καταλογιστικών πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου: Οι σχετικές εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν διαλαμβάνουν καμία αιτιολογία ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας με τον εκδότη , παρά μόνο αρκούνται στη γενικότερη «αιτιολογία» ότι ο συγκεκριμένος κρίθηκε εκδότης εικονικών από έλεγχο που διενεργήθηκε σε εκείνον χωρίς καμία άλλη αναφορά στις μεταξύ τους συναλλαγές και στην τεκμηρίωση αυτών ως εικονικών. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής, κατά το μέρος που εκδόθηκαν κατά παράβαση της επιταγής περί πλήρους, ειδικής, σαφούς και ρητής αιτιολογίας (ήτοι ως ελλιπώς ή ασαφώς αιτιολογημένες), είναι παράνομες και ακυρωτέες.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΜΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΕΔΡΑΖΟΝΤΑΙ ΟΙ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ, ΜΕ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΥΤΕΣ ΝΑ ΚΑΘΙΣΤΑΝΤΑΙ ΠΑΡΑΝΟΜΕΣ ΚΑΙ ΑΚΥΡΩΤΕΕΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ΚΔΔ (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, 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 στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από 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.

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, 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. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», παρ. 5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, οι από 18-10-2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα, καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά [ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ)] που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης. Επιπλέον, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.

Επειδή, ως εκ τούτου, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι περί έλλειψης πλήρους, ειδικής, σαφούς και ρητής αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, με αποτέλεσμα αυτές να καθίστανται παράνομες και ακυρωτές, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«5. 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 ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της

πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. **Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...».**

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 18-10-2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις και οι οποίες έλαβαν υπόψη τους τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε κατόπιν των με αριθμούς,, και/16-01-2020 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., όπως αναφέρονται στην από 03-04-2020 οριστική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ως άνω Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενη την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση, όλα τα εκδοθέντα από την επιχείρηση «.....» (Α.Φ.Μ.) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 είναι «εικονικά στο σύνολό τους ως προς την περιγραφόμενη επί του σώματός τους συναλλαγή**» και «**δεν υπήρξε καμία επαγγελματική συναλλαγή**» μεταξύ της εκδότριας και των ληπτριών επιχειρήσεων για τους εξής λόγους:**

- 1. Αποδεδειγμένα η επιχείρηση «.....» δε διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς της. Έχει δηλώσει σαν έδρα στο χιλ., ωστόσο όμως δεν έχει κανένα ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε έχει μισθώσει κανένα κατάστημα, καθότι δεν προσκόμισε κανένα σχετικό μισθωτήριο.**
- 2. Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, καθότι δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά ή κατοχή των μηχανημάτων, των εργαλείων και των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή και την πώληση προϊόντων τόσο μεγάλης αξίας.**
- 3. Δεν απασχόλησε προσωπικό αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους στο Ι.Κ.Α. το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/30-01-2020 έγγραφο του Ι.Κ.Α. Ηρακλείου. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και δεν προσκομίσθηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.**
- 4. Δεν πραγματοποίησε αγορές, καθότι δεν προσκομίσθηκε κανένα φορολογικό παραστατικό ή άλλο δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά των υλικών που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί τζίρος 1.438.780,00€.**
- 5. Δε διέθετε έστω και ένα Φ.Ι.Χ., το οποίο θα ήταν απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για τη μεταφορά των προϊόντων, όσο και για τη μεταφορά των υλικών και σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τέτοιο τζίρο χωρίς τη χρήση μεταφορικού μέσου. Δεν προσκόμισε κανένα μισθωτήριο για τη μίσθωση κάποιου Φ.Ι.Χ., ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.**
- 6. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της λήπτριας επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε.» προέκυψε ότι σε όλα τα ΔΑ και ΤΠΔΑ αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας αυτοκίνητο και, όπως**

διαπιστώθηκε από σχετικό έλεγχο που έγινε στη συνέχεια, δεν υπάρχει αυτοκίνητο με αυτόν τον αριθμό κυκλοφορίας.

7. Για τα κατασχεθέντα στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης «.....» η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 60.000,00€ δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφλησή τους.

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά τιμολόγια από την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία, κατά τη φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016, έλαβε τα αναλυτικά περιεχόμενα τόσο στις από 18-10-2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κρήτης, όσο και στο ιστορικό της παρούσας απόφασης, έντεκα (11) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 139.110,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 32.057,30€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «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, 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 από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 116/2013 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη

της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 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, σύμφωνα με τη με αριθμό 1404/2015 απόφαση 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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο. ...».

Επειδή, με τη με αριθμό 1238/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι 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 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 να αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 03-04-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου που διενεργήθηκε συνεπεία των με αριθμούς,, και/16-01-2020 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, αντίστοιχα, στην επιχείρηση «.....».

.....» με Α.Φ.Μ., τα εκδοθέντα από την ως άνω επιχείρηση φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) για τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2017 κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος αποδεικνύεται να είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος, το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 506/2012, 116/2013, 1404/2015).

Επειδή, εν προκειμένω, η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ήταν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2016) φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, και, ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, ήτοι ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της εν λόγω εταιρείας και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) ήταν πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της αυτού, αναφέρει ότι «όλες οι σχετικές με τις εν λόγω συναλλαγές πληρωμές έλαβαν χώρα με αξιόγραφα – επιταγές, οι οποίες είχαν εκδοθεί από δικούς της πελάτες σε διαταγή αυτής, είχαν εν συνεχεία οπισθογραφηθεί στον, ο οποίος είτε τις εισέπραξε ο ίδιος, είτε τις μεταβίβασε σε άλλα πρόσωπα – συνεργάτες ή προμηθευτές του, οι οποίοι τις εισέπραξαν». Εντούτοις, με την κρινόμενη ενδικοφανή της προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε φωτοτυπίες του σώματος τριών (3) τραπεζικών επιταγών (αφενός χωρίς την πίσω όψη αυτών και αφετέρου χωρίς να προκύπτει ούτε ο εκδότης αυτών, ούτε, κατά συνέπεια, η οποιαδήποτε συσχέτιση αυτού με την προσφεύγουσα εταιρεία) της Τράπεζας, ποσών ύψους 5.000,00€, 7.500,00€ και 8.000,00€, οι οποίες εκδόθηκαν σε διαταγή «.....» σε ημερομηνίες εντός του έτους 2016, και συγκεκριμένα την 25-05-2016, την 16-09-2016 και την 28-11-2016, αντίστοιχα. Επιπλέον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε την καρτέλα προμηθευτή φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016, στην οποία, όπως αναφέρει, «αποτυπώνεται συνολικά η συναλλαγή της εταιρείας με τον και μάλιστα ακόμη και το γεγονός ότι έχει παρακρατηθεί και έχει καταβληθεί από την εταιρεία ο φόρος τεχνικών εργασιών 3% στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών».

Επειδή, τα ως άνω προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία στοιχεία αφενός δεν αρκούν, προκειμένου να αποδειχθεί η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικό μέσο, και αφετέρου δεν αποδεικνύουν σε καμία περίπτωση το πραγματικό των συναλλαγών και, κατά συνέπεια, δεν αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών, σύμφωνα με το σκεπτικό των με αριθμούς 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία:

α) μη νόμιμα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

β) μη νόμιμα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ως άνω φορολογικά στοιχεία για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016, κατά παράβαση του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, από την από 03-04-2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το κρίσιμο έτος (2016) φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία, στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, και, ως εκ τούτου, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18-10-2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επί των οποίων εδράζονται, αντίστοιχα, οι προσβαλλόμενες με αριθμούς/18-10-2022 και/18-10-2022 πράξεις φορολογικού έτους 2016/φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... και την επικύρωση α) της με αριθμό/18-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και β) της με αριθμό/18-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - Φορολογικό έτος 2016

- Με τη με αριθμό/18-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

	Βάσει δήλωσης [1]	Βάσει ελέγχου [2]	Βάσει απόφασης ΔΕΔ [3]	Διαφορά [4] = [3] - [1]
ΖΗΜΙΑ	211.451,09€	10.326,23€	10.326,23€	201.124,86€

Β. Φ.Π.Α. - Φορολογική περίοδος από 01-01-2016 έως 31-12-2016

- Με τη με αριθμό/18-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	32.750,37€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	16.375,19€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	49.125,56€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.