



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06.04.2023

Αριθμός απόφασης: 904

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με επωνυμία, που εδρεύει στη, κατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 88.182,23 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58του Κ.Φ.Δ. ποσού 44.091,12 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 132.273,35 €.
Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την 12.09.2000, με κύρια δραστηριότητα «υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών», έδρακαι διακριτικό τίτλο

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης εκδόθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, συνεπεία των Εκθέσεων Μερικού Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας για τις κάτωθι επιχειρήσεις:

- και αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΒΟΥΡΔΙΣΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΑΛΕΣΜΕΝΟΥ ΚΑΦΕ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΕΙΔΩΝ»
- και αντικείμενο εργασιών «ΑΛΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΣΤΕΓΩΝ»
- και αντικείμενο εργασιών «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ Π.Δ.Κ.Α.»

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα έλαβε:

Α) κατά τη χρήση 2017 από την οντότητα, διακόσια ογδόντα (280) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 103.937,71 € πλέον Φ.Π.Α. 24.945,05 €, τα οποία έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Β) κατά τη χρήση 2017 από την οντότητα, σαράντα ένα (41) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 183.730,00 € πλέον Φ.Π.Α. 44.095,32 €, τα οποία έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Γ) κατά τη χρήση 2017 από την οντότητα, σαράντα ένα (41) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.385,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.052,40 €, τα οποία έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2017 και πρόσθεσε τα σχετικά ποσά των τιμολογίων ως λογιστικές διαφορές. Στη συνέχεια προχώρησε στην έκδοση του υπ' αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 04.10.2022, μετά της Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Στη συνέχεια, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ.υπόμνημα της προσφεύγουσας στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων, προχώρησε στη σύνταξη της απόέκθεσης ελέγχου και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

1. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης – Η Φορολογική Αρχή ουδόλως απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών: Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των ένδικων τιμολογίων, εφόσον όλες οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν είναι ανύπαρκτα φορολογικά πρόσωπα, καθόσον έχουν κάνει δήλωση έναρξης εργασιών, τηρούσαν βιβλία και στοιχεία και λειτουργούσαν επί σειρά ετών, φέρει η Φορολογική Αρχή. Ειδικότερα:

- Αναφορικά με την οντότητα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πράγματι παρέλαβε προϊόντα από την εν λόγω επιχείρηση και ότι η ίδια δεν μπόρεσε να προσκομίσει στον έλεγχο τα επίμαχα τιμολόγια, καθώς σύμφωνα με την υπ' αριθ.βεβαίωση του Αρχηγείου Πυροσβεστικού Σώματος, την 10^η.11.2020, η Πυροσβεστική Υπηρεσία πραγματοποίησε άντληση υδάτων λόγω βροχοπτώσεων στον υπόγειο χώρο της επιχείρησης, όπου διαπιστώθηκε διαβροχή επίπλων, ιματισμού, εγγράφων και φορολογικών στοιχείων.

- Αναφορικά με την οντότητα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια μέσω ΕΛΤΑ. Οι όποιες διενεργούμενες από την εκδότρια επιχείρηση παρατυπίες, δεν μπορούσαν να ελεγχθούν από την ίδια και σε κάθε περίπτωση δεν όφειλε να προχωρήσει σε τέτοιο έλεγχο, δεδομένου ότι συμβλήθηκε με φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση, η οποία της παρείχε τις συμφωνημένες υπηρεσίες.

- Αναφορικά με την οντότητα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν από την εν λόγω επιχείρηση εργασίες στο χώρο του ξενοδοχείου κατά το έτος 2017 και επομένως οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές.

2. Έλλειψη αιτιολογίας – Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς την κρίση της Φορολογικής Διοίκησης περί εικονικότητας των συναλλαγών.

3. Ορθή απεικόνιση φορολογικών στοιχείων της εταιρείας: Στο πλαίσιο του διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου στα βιβλία της επιχείρησης, διαπιστώθηκε εκπρόθεσμα εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων στη χρήση 2017, καθώς εφαρμόστηκε φορολογικός συντελεστής απόσβεσης 0% στο σύνολο των παγίων. Ειδικότερα, οι αποσβέσεις για τη χρήση 2017, ανήλθαν στο ποσό των 201.921,90 €, όπως προκύπτει από το βιβλίο παγίων της επιχείρησης και καταχωρήθηκαν στα βιβλία στις 05.02.2022. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, επιχειρώντας μετά την κοινοποίηση των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις, διαπίστωσε ότι το σύστημα δεν της επέτρεπε την ενέργεια αυτή, με αποτέλεσμα οι δηλώσεις του υπό κρίση έτους να παραμένουν εσφαλμένες, χωρίς να έχουν συμπεριληφθεί σε αυτές οι ως άνω αποσβέσεις. Ο έλεγχος, παρότι έλαβε γνώση του μητρώου παγίων, χωρίς να εκφράσει διαφορετική ή αρνητική άποψη για τον υπολογισμό των αποσβέσεων, αρνήθηκε να συνυπολογίσει τις ανωτέρω αποσβέσεις. Ο χρονικός περιορισμός υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου, αφορά αποκλειστικά το ίδιο το αντικείμενο του ελέγχου και δεν καταλαμβάνει ως απαγόρευση τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για τη διόρθωση σφάλματος που ουδεμία σχέση έχει με το αντικείμενο αυτό.

4. Εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου – Παράνομη η απόρριψη των μη εκπιπόμενων δαπανών κατόπιν φορολογικής αναμόρφωσης: Με την υπ' αριθ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το έτος 2017, αναμόρφωσε δαπάνες ύψους 159.205,50 €, στις οποίες συμπεριλαμβάνονταν α) το σύνολο των τιμολογίων του προμηθευτή, ύψους 103.937,71 € και β) το σύνολο των τιμολογίων του προμηθευτή, ύψους 29.385,00 €, καθώς το έτος εκείνο επιθυμούσε να δηλώσει φορολογητέα κέρδη και όχι ζημιές. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδέποτε της ζητήθηκε να προσκομίσει αναλυτική κατάσταση των δαπανών που αναμορφώθηκαν και ως εκ τούτου εσφαλμένως ο έλεγχος δεν τις συμπεριέλαβε στα τελικά αποτελέσματα.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

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

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

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5. [...]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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

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

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

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, 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 σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά»

Επειδή, από τις εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης σχετικά με τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων, προέκυψαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

A. Για τον εκδότη:

- Κατά την υπό κρίση περίοδο η κύρια δραστηριότητα της ως άνω οντότητας ήταν χονδρικό εμπόριο καβουρδισμένου και αλεσμένου καφέ και παρόμοιων ειδών. Λόγω της μη ανταπόκρισής της στις προκλήσεις του ελέγχου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, εντοπίστηκαν οι πελάτες της και αναζητήθηκαν στοιχεία, όπως φορολογικά παραστατικά, τρόπος εξόφλησης, συμφωνητικά κλπ., ενώ παράλληλα αναζητήθηκαν στοιχεία και από άλλες υπηρεσίες.
- Στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS, η ανωτέρω οντότητα δηλώνει έδρα στην οδό, υποκατάστημα στην οδό και αποθήκη στην οδό Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης μετέβη στις ως άνω δηλωθείσες διευθύνσεις, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη εγκαταστάσεων. Στην οδό βρίσκεται ένα μικρό κατάστημα κλειστό, όπου υπήρχε ταμπέλα με το όνομα και δραστηριότητα είδη καθαριότητας. Το υποκατάστημα στην οδό δεν υφίσταται. Όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, το ακίνητο μισθώθηκε από 01.11.2014 έως 37.07.2015, η εκμισθώτρια δε, δηλώνει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα μισθώματα του έτους 2015 ως ανείσπρακτα. Τέλος, στην οδό υπάρχει μία άδεια αποθήκη, η ιδιοκτήτρια της οποίας,, ενημέρωσε τον έλεγχο ότι ο είχε στο παρελθόν, προ του έτους 2015, ενοικιάσει το ακίνητο για λίγους μήνες και έκτοτε παραμένει στη χρήση της ίδιας.
- Από τα στοιχεία που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η αρμόδια Διεύθυνση του ΙΚΑ Ηρακλείου, προέκυψε ότι ο δεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό στη

χρήση 2017, ούτε υπέβαλε Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις, παρά το γεγονός ότι εμφανίζεται να παρέχει μεγάλης έκτασης υπηρεσίες.

- Για τη χρήση 2017, δεν δήλωσε στο έντυπο Ε3 δαπάνες μισθοδοσίας, ούτε προσκόμισε ο ίδιος σχετικά παραστατικά.
- Για τη χρήση 2017, στο έντυπο Ε3 δήλωσε μηδενικές αγορές και δαπάνες, ενώ υπέβαλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..
- Σε όλες των περιπτώσεων, οι πληρωμές από πελάτες του γίνονταν τοις μετρητοίς, καθώς επρόκειτο για φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας έως 500,00 €.
- Η προσφεύγουσα ελέγχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και για τα έτη 2015 και 2016 και διαπιστώθηκε ότι έλαβε και τα δύο έτη από την ως άνω οντότητα, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Σημειώνεται ότι και στις δύο περιπτώσεις, η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε την εικονικότητα των συναλλαγών και υπέβαλε τις με αριθ. τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, με τις οποίες μείωσε τα έξοδα κατά την αξία των εικονικών τιμολογίων και τις από 01.11.2021 και 12.08.2022 τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., μειώνοντας αντίστοιχα τις εισροές και το φόρο εισροών.
- Η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης έκρινε ότι ο, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του, της ανυπαρξίας κατάλληλων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, της ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού και της ανυπαρξίας αγορών, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις. Για τη χρήση 2017, εξέδωσε 1605 εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 525.466,90 € πλέον Φ.Π.Α. 126.112,06 €, ήτοι συνολικής αξίας 651.578,96 €.

B. Για τον εκδότη

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης δεν εντόπισε τον στη δηλωθείσα διεύθυνση στην οδό, αλλά σε κατάστημα – γραφείο επί της οδού Από το πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο δεν έχει ακίνητα στην ιδιοκτησία του, συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο. Επιπλέον, στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε για το έτος 2017, δεν δηλώνει δαπάνες ενοικίων.. Τέλος, δεν εντοπίστηκαν από τον έλεγχο ηλεκτρονικά μισθωτήρια, ούτε μισθωτήρια καταχωρημένα στο σύστημα TAXIS.
- Ο δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής.
- Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του ΕΦΚΑ, η ανωτέρω οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών της.
- Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά δαπανών, δεν έχουν υποβληθεί καταστάσεις ΜΥΦ με στοιχεία εξόδων. Από τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων, παρουσιάζεται ως πελάτης άλλων επιχειρήσεων για ποσό 468,06 € με Φ.Π.Α. 112,35 €.
- Η ως άνω οντότητα δεν υπέβαλε στοιχεία εσόδων στις καταστάσεις ΜΥΦ. Από τις δηλώσεις των αντισυμβαλλόμενων προκύπτει ότι η καθαρή αξία των εσόδων ανέρχεται σε 257.196,79 € πλέον Φ.Π.Α. 61.727,51 €.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, δεν βρέθηκαν κινήσεις που να αποδεικνύουν επιχειρηματικές συναλλαγές.
- Η ανωτέρω οντότητα εμφανίζεται ως δικαιούχος εμβασμάτων εσωτερικού Money Express συνολικού ύψους 294.666,90 € που στάλθηκαν μέσω ΕΛΤΑ. Το ποσό αυτό δεν εμφανίζεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς.

- Σχετικά με τα τιμολόγια που εξέδωσε η ως άνω οντότητα προς την προσφεύγουσα, αντίγραφα των οποίων προσκομίστηκαν από τον εκδότη τους στον έλεγχο, προέκυψε ότι:
 - α) Τα τριάντα πέντε (35) από τα σαράντα ένα (41) φορολογικά στοιχεία είναι τιμολόγια – δελτία αποστολής και αφορούν πώληση αγαθών προς το λήπτη. Ενδεικτικά αφορούν γυψοσανίδες, μπαλκονόπορτες, ορθοστάτες, στρωτήρες, πλακίδια, μονωτικά, ρητίνες, στόκο, χρώματα, παράθυρα, τζαμαρίες κ.α. Ο εκδότης τους δεν εμφανίζει αγορά υλικών που περιγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια.
 - β) Τα υπόλοιπα έξι (6) φορολογικά στοιχεία είναι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και ως αιτιολογία φέρουν την παροχή υπηρεσιών τοποθέτησης κουφωμάτων – γυψοσανίδων και επισκευής – μικροεπισκευών – χρωματισμών. Ο εκδότης τους δεν εμφανίζει αγορά σχετικών υλικών ούτε αποδεικνύεται η αγορά τους από το λήπτη.
- Ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των ανωτέρω τιμολογίων ως εικονικά, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές.

Γ. Για τον εκδότη

- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της.
- Δεν διέθετε ιδιόκτητες, ούτε εμφανίζεται να εκμισθώνει, επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Δεν έχουν κατατεθεί μισθωτήρια στο TAXIS, ούτε εμφανίζονται στο σύστημα ηλεκτρονικά μισθωτήρια.
- Δεν είχε στην κατοχή του κατάλληλα μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα τιμολόγια (π.χ. πέτρα, πλακάκια, ράφια, ντουλάπες κ.α.).
- Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο του ΕΦΚΑ, δεν απασχόλησε προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών του.
- Δεν προσκομίστηκαν παραστατικά αγορών, ούτε εμφανίζεται ως πελάτης σε καταστάσεις αγορών – πωλήσεων.
- Από έλεγχο στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε ο ίδιος ο και οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προέκυψε ότι στη χρήση 2017, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.022.730,88 € πλέον Φ.Π.Α. 244.071,47 €, ενώ δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, έξοδα και αγορές.
- Οι λήπτριες εταιρείες υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και αναμόρφωσαν τα αποτελέσματά τους, εξαιρώντας τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του, αποδεχόμενες την εικονικότητα των μεταξύ τους συναλλαγών.
- Από τα τιμολόγια πώλησης αγαθών και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των αντισυμβαλλόμενων πελατών του, που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, διαπιστώνεται ότι η εν λόγω οντότητα πούλησε πλήθος ετερόκλητων προϊόντων και αγαθών και παρείχε υπηρεσίες που είναι πρακτικά αδύνατο να πραγματοποιήσει (π.χ. τοποθέτηση περίφραξης με γαλβανιζέ κιγκλίδωμα, κατασκευή και τοποθέτηση ξύλινης πέργκολας, καθαρισμός κτιρίου, χωματουργικές εργασίες, εργασία μπετού, μεταλλικά ράφια, βάψιμο, πώληση ανταλλακτικών αυτοκινήτων, πώληση οικοδομικών υλικών, πέτρα επένδυσης, σίδερα οικοδομής, στόκο, κεραμίδια κλπ).
- Η ως άνω οντότητα, κατά το υπό κρίση έτος, δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αντίθετα δημιουργήθηκε αποκλειστικά για την έκδοση, διακίνηση και εμπορία κατ' εξακολούθηση και συστηματικά, φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την παράνομη ωφέλεια και τον προσπορισμό του συνόλου του Φ.Π.Α. που δεν απέδιδε στο

Δημόσιο. Συνεπώς, είναι επιχείρηση που συστάθηκε εμφανίζοντας μεν φορολογική εικόνα ενεργής επιχείρησης, ουσιαστικά όμως ήταν ανύπαρκτη και εικονική επιχείρηση.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από τις τρεις προαναφερθείσες οντότητες ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τη διαχειριστική χρήση 2017, τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους:

- από την οντότητα, διακόσια ογδόντα (280) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 103.937,71 € πλέον Φ.Π.Α. 24.945,05 €
- από την οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ. 123129563, σαράντα ένα (41) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 183.730,00 € πλέον Φ.Π.Α. 44.095,32 €
- από την οντότητα, σαράντα ένα (41) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 29.385,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.052,40 €.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα το υπό κρίση έτος, αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, εφόσον οι εκδότες δεν διέθεταν επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωναν, δεν διέθεταν εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων τους, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή, ούτε προέβησαν σε αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ώστε να έχουν τη δυνατότητα να διενεργούν πωλήσεις και να παρέχουν υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Ως εκ τούτου, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προέβη σε εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως της οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ. μέσω ΕΛΤΑ με την έκδοση τραπεζικών επιταγών και συνεπώς οι συναλλαγές αυτές είναι πραγματικές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει φωτοτυπίες των παραστατικών έκδοσης επιταγών Money Express με εντολέα την ίδια και ονοματεπώνυμο δικαιούχου Πλην όμως, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι τις ως άνω επιταγές όντως τις εξαργύρωσε η εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων και πάντως πρόσωπα που ενεργούσαν στο όνομα, κατ' εντολή και για λογαριασμό της. Μάλιστα, στην από 10.11.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για την οντότητα, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«... ο εργολάβος οικοδομών, ο οποίος διατηρεί από 17.04.2003 ατομική επιχείρηση οικοδομικών εργασιών, εμφανίζεται ως δικαιούχος εμβασμάτων εσωτερικού Money Express ύψους 294.666,90 € που αποστέλλονται μέσω ΕΛΤΑ. Το ποσό αυτό έχει εισπραχθεί τον Μάρτιο και Οκτώβριο 2017 και ως εντολείς των εμβασμάτων εμφανίζονται τέσσερις (4) επιχειρήσεις. Το ποσό αυτό δεν προκύπτει και δεν δικαιολογείται από τις δηλώσεις του, καθώς ο ίδιος δηλώνει ελάχιστα έσοδα.

[...]

Στο πλαίσιο της εντολής ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου των κάθε είδους τραπεζικών και επενδυτικών λογαριασμών, ατομικών ή κοινών με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.3296/2004 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 85/2005, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 88 του ν.3842/2010. [...]

Από τα δεδομένα των κινήσεων των παραπάνω λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι στο λογαριασμό [...] έχει πραγματοποιηθεί κατάθεση [...] από την επιχείρηση

Πέραν αυτού, κατά το ελεγχόμενο διάστημα δεν έχουν πραγματοποιηθεί κινήσεις ανάληψης ή/και κατάθεσης στους υπόλοιπους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου.»

Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται απορριπτός.

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

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

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

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

Επειδή, η Φορολογική Αρχή απέδειξε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, η προσφεύγουσα δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της τη σχετική δαπάνη, αφού προϋπόθεση βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), είναι η δαπάνη να αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος πρόσθεσε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, στις εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, περιγράφονται με σαφήνεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις και εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστωμένα. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση

επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ' και δ' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2228/2021 με θέμα «Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση»:

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

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

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, μετά την έκδοση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, επέδωσε στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της προσφεύγουσας,, τη με αριθ. πρωτ. Γνωστοποίηση βάσει του Ν.4512/2018, με την οποία την ενημέρωσε ότι έχει τη δυνατότητα υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση

προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η κοινοποίηση του υπ' αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων μετά του Προσωρινού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, πραγματοποιήθηκε την 04.10.2022. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, μέχρι την ημερομηνία αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), «... επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: ... γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' ...»

Επειδή, με βάση την περίπτωση δ της παραγράφου 1 του άρθρου 17 και την παράγραφο 3 του άρθρου 18 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η διενέργεια αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για κάθε λογιστική περίοδο.

Επειδή, οι φορολογικές αποσβέσεις των παγίων γίνονται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτικές και δεν επιτρέπεται η μεταφορά τους μεταξύ των οικονομικών χρήσεων. Στην πράξη σε περίπτωση που σε κάποια χρήση δεν υπολογισθούν αποσβέσεις θα πρέπει υποχρεωτικά να γίνουν στην επόμενη και φορολογικά να αναμορφωθούν, δηλαδή να μην περάσουν στο φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης, αλλά μόνο στο λογιστικό αποτέλεσμα.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της, στις 05.02.2022, το σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης 2017, ποσού 201.921,90 €.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα βιβλία της, στο υπό κρίση έτος, αποσβέσεις παγίων, ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. γ του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του εν λόγω έτους αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί σχετική εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται απορριπτός.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2017, αναμόρφωσε δαπάνες ύψους 159.205,50 €, στις οποίες συμπεριλαμβάνονταν α) το σύνολο των τιμολογίων του προμηθευτή, ύψους 103.937,71 € και β) το σύνολο των τιμολογίων του προμηθευτή, ύψους 29.385,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, στο πλαίσιο του ελέγχου και κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει αναλυτική καταγραφή των κονδυλίων που περιλαμβάνονται στις λοιπές μη εκπιπόμενες δαπάνες, ύψους 159.205,50 €, της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης του εντύπου Ε3, φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, δεν ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα, δεν προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά, ούτε απάντησε έστω και προφορικά σε αυτό, αλλά ούτε και με την υπό κρίση προσφυγή συνυπέβαλε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της, συνεπώς αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με επωνυμία και την **επικύρωση** της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη			304.076,65	304.076,65	304.076,65
Ή ζημιά		2.422.391,92			2.422.391,92
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		88.182,23	88.182,23	88.182,23
Πλέον: Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		165,00	165,00	165,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		33,00	33,00	33,00	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης			44.091,12	44.091,12	44.091,12
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		998,00	133.271,35	133.271,35	132.273,35

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.