



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-05-2023

Αριθμός απόφασης: 1241

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

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 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)», , όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενη, με έδρα την διεύθυνση κατά της:

Α) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

Β) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, του ίδιου Προϊσταμένου,

Γ) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του ίδιου Προϊσταμένου και της

Δ) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017 του ίδιου Προϊσταμένου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε 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:

Με τη με αριθ. /21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 104.770,68€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 52.385,34€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **157.156,02€**.

Με τη με αριθ. /21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 113.196,20€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 56.598,10€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **169.794,30€**.

Με τη με αριθ. /21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 61.404,34€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 30.702,17€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **92.106,51€**.

Με τη με αριθ. /21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 19.480,36€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 9.740,18€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **29.220,54€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από 21-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. /15-01-2020 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2016 και 2017.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας και δεδομένου ότι υπήρξαν ενδείξεις λήψης εικονικών στοιχείων από τους προμηθευτές της, έγινε κατάσχεση αυτών με την υπ' αριθ. /19-02-2020 έκθεση κατάσχεσης και ειδικότερα τα τιμολόγια που αφορούσαν τους κατωτέρω προμηθευτές:

- με ΑΦΜ, (12) δώδεκα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας **75.600,00€**.
- με ΑΦΜ, (12) δώδεκα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας **90.900,00€**.
- με ΑΦΜ, (5) πέντε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας **300.450,00€**.

Ακολούθως από την ίδια υπηρεσία διενεργήθηκε έλεγχος στους εκδότες των τιμολογίων αυτών και διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτοι. Κατόπιν αυτών καταλογίστηκαν τα εξής:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	Λογιστικές Διαφορές	
	2016	2017
Εικονικά Φορολογικά στοιχεία από	4.500,00€	
Εικονικά Φορολογικά στοιχεία από	90.900,00€	
Εικονικά Φορολογικά στοιχεία από	300.450,00€	
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	21.500,00€	20.720,33€
Μη εξόφληση τιμολογίων άνω των 500,00 ευρώ με τραπεζικό μέσο	9.800,00€	131.267,20€
Λοιπές Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται	47.985,13€	
Λανθασμένες καταχωρήσεις τιμολογίων που αφορούν άλλη εταιρεία, διπλοκαταχωρήσεις		51.147,35€
Μη αναγνωριζόμενες αποσβέσεις βάσει ελέγχου		7.804,20€
Τέλος επιτηδεύματος	800,00€	800,00€
Σύνολο	475.935,13€	211.739,08€

Περαιτέρω, από τον έλεγχο των δηλώσεων **ΦΠΑ** των ίδιων φορολογικών ετών, διαπιστώθηκαν διαφορές **ΦΠΑ**, οι οποίες συνίστανται σε δαπάνες από εικονικά φορολογικά στοιχεία με φόρο εισροών 111.294,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 ενώ οι υπόλοιπες για το έτος 2016 και για το 2017 συνιστούν σε μη εκπιπτόμενες προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και δαπάνες που είναι καταχωρημένες εις διπλούν ή αφορούν άλλες εταιρείες.

Κατόπιν των ανωτέρω και μετά την έκδοση των προαναφερόμενων εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, την υπ' αριθμ./05-02-2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, την με αριθ./19-02-2020 έκθεση κατάσχεσης φορολογικών στοιχείων των ανωτέρω εκδοτών, η αρμόδια φορολογική αρχή απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ./19-12-2022 έγγραφο της και προσκόμισε κατάσταση εξοφλήσεων με τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Οι αιτιάσεις της δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου. Ο έλεγχος κρίνει μεταξύ άλλων ότι οι συναλλαγές με τους ανωτέρω εκδότες ήταν εικονικές στο σύνολό τους, δεν υπήρχε η δυνατότητα να πραγματοποιηθούν οι υπηρεσίες που αναγράφονταν στα φορολογικά παραστατικά, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016 προκειμένου να αυξήσει εικονικά τις επιχειρηματικές της δαπάνες και να επέλθει μείωση φορολογητέου εισοδήματος και φορολογητέας επιβάρυνσης από τον Φ.Π.Α..

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

1. Καταχρηστική συμπεριφορά φορολογικής διοίκησης με αποτέλεσμα την στέρηση του δικαιώματος ακρόασης.
2. Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής διοίκησης για την εικονικότητα των τιμολογίων.

3. Αναπιολόγητη η απόρριψη της εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων.
4. Καλή πίστη της εταιρείας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος και η άσκησή του ρυθμίζεται στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συνίσταται στη δυνατότητα του διοικούμενου, πριν από την έκδοση δυσμενούς γι' αυτόν ατομικής διοικητικής πράξης (ΣτΕ 3609/2009) να διατυπώσει τις απόψεις του, ύστερα από σχετική κλήση του από το διοικητικό όργανο.

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, ο έλεγχος εξέδωσε το υπ' αριθμό/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., με το οποίο η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τις διαπιστώσεις του ελέγχου και κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Με το με αρ. πρωτ./19-12-2022 υπόμνημά της η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της και αιτιολόγησε τους λόγους απόρριψης παραθέτοντας αυτούσιο στις οικείες εκθέσεις ελέγχου το υπόμνημα και τις κρίσεις του ελέγχου επί των απόψεων της προσφεύγουσας.

Όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου ο έλεγχος ολοκληρώθηκε αφού τέθηκαν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής οι οικείες εκθέσεις ελέγχου των προμηθευτών της προσφεύγουσας για τους οποίους υπήρχαν ενδείξεις εικονικότητας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, αναφορικά με τη μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΛΟΙΠΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. 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, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως

αυτουργός ή συμμετέχων. 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...**».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «...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 ν' 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 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, η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί τις λοιπές λογιστικές διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος αλλά μόνο αυτές που αφορούν τα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου για τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ «.....»

Σύμφωνα με την από 03-04-2020 έκθεση ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. και προέκυψε ότι όλα τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά φορολογικού έτους 2014, 2015, 2016 και 2017 είναι εικονικά στο σύνολό τους και συγκεκριμένα για το έτος 2016 εξέδωσε (292) διακόσια ενενήντα δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 693.017,52€ εκ των οποίων (12) δώδεκα καθαρής αξίας 75.600,00€ και ΦΠΑ 18.144,00€ στην προσφεύγουσα. Οι λόγοι της εικονικότητας είναι:

1. Η ελεγχόμενη δε διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς της. Έχει δηλώσει ως έδρα το, ωστόσο δεν είχε κανένα ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε είχε μισθώσει κανένα κατάστημα ούτε προσκόμισε σχετικό μισθωτήριο.
2. Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, διότι 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 ΙΚΑ το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/30-01-2020 έγγραφο του ΙΚΑ Ηρακλείου. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης σύμφωνα με τα οποία δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίσθηκε κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.
4. Δεν πραγματοποίησε αγορές καθώς 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 ΦΙΧ, 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 ΦΙΧ, ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.
6. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της λήπτριας επιχείρησης XXXXXXXX προέκυψε ότι, σε όλα τα ΔΑ και ΤΠΔΑ αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας XXXXXXXX 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 XXXXXXXX η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 60.000,00€ δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφλησή τους.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ «.....»

Σύμφωνα με την από 05-07-2022 έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής κρίθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για το έτος 2016 εξέδωσε (34) τριάντα τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 178.002,26€ και Φ.Π.Α. 41.389,96€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκ των οποίων (12) δώδεκα καθαρής αξίας 90.900,00€ και ΦΠΑ 21.816,00€ στην προσφεύγουσα για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων του ελέγχου.
2. Δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς της. Έχει δηλώσει ως έδρα την οδό, ωστόσο δεν έχει κανένα ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από τη δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε έχει μισθώσει κανένα κατάστημα, δεν προσκόμισε κανένα σχετικό μισθωτήριο ούτε έχει

- δηλώσει υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο για την άσκηση των δευτερευουσών δραστηριοτήτων της.
- 3. Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, 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 μεγάλης αξίας.**
 - 4. Δεν απασχόλησε προσωπικό** αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους στο ΙΚΑ, δεν έκανε απογραφή ως εργοδότης το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2021 έγγραφο του ΕΦΚΑ Εσταυρωμένου. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης σύμφωνα με τα οποία δεν δήλωσε αμοιβές και έξοδα προσωπικού στις δηλώσεις εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δεν είχε υποβάλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίσθηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.
 - 5. Δε διέθετε έστω και ένα ΦΙΧ, 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 ΦΙΧ, ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.**
 - 6. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της λήπτριας επιχείρησης προέκυψε ότι, το ίδιο έργο περιφραξής τιμολογείται τόσο από την ελεγχόμενη όσο και από τον για το ελεγχόμενο διάστημα, ο οποίος έχει κριθεί ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι υποτιθέμενες ως εξοφλήσεις επιταγές ουδέποτε έχουν οπισθογραφηθεί ή έχουν ακυρωθεί, από πουθενά δεν προκύπτει η ολική εξόφληση των τιμολογίων ενώ σε όλα τα Δελτία Αποστολής και Τιμολόγια αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας**
 - 7. Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της λήπτριας επιχείρησης XXXXXXXXXXXX η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 52.739,09€ δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την εξόφλησή τους, ενώ οι φερόμενες ως πραγματικές συναλλαγές τέτοιας κλίμακας και μεγέθους δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθούν χωρίς την αγορά υλικών ή έτοιμων προϊόντων, την ύπαρξη μεταφορικών μέσων, την κατοχή μηχανημάτων και εργαλείων κατάλληλων για την κατασκευή και τοποθέτηση των περιγραφόμενων εργασιών καθώς και την απασχόληση εργατικού προσωπικού.**
 - 8. Για τα φορολογικά στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης XXXXXXXXXXXX με ΑΦΜ XXXXXXXXXXXX, η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 13.640,00€, η φύση των περιγραφόμενων εργασιών προϋποθέτει αγορές υλικών – σίδερων και ξύλων που ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο, την ύπαρξη Φ.Ι.Χ για τη μεταφορά των υλικών, την ύπαρξη μηχανημάτων για την υλοποίηση των εργασιών, την κατοχή των οποίων δεν προσκόμισε επίσης στον έλεγχο, ενώ παράλληλα στα δύο από τα τρία παραστατικά που έχει εκδώσει η ελεγχόμενη είτε δεν αναγράφεται το φορτηγό όπου εκτελούνται εργασίες είτε αναγράφεται άλλο που ουδεμία σχέση φέρει με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Επίσης, από τον έλεγχο παρατηρήθηκε ότι σε κάθε κατάθεση μετρητών από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση εκτελεί ισόποσες αναλήψεις ποσών και καταθέσεις ή μεταφορές σε λογαριασμό τρίτων, κινήσεις που δε συνάδουν με την επιχειρηματική πρακτική αλλά αποτελούν ενδείξεις για επανακαταθέσεις ποσών προς αιτιολόγηση των εξεταζόμενων παραστατικών και συνήθη πρακτική στην έκδοση εικονικών συναλλαγών.**
 - 9. Για τα κατασχεθέντα στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης XXXXXXXXXXXX με ΑΦΜ XXXXXXXXXXXX, η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 3.242,60€ το 2016, από τον έλεγχο προέκυψε ότι η εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών είτε γίνεται από άλλους λήπτες της ελεγχόμενης ή συγγενικά τους πρόσωπα, είτε οι επιταγές προς την ελεγχόμενη σε μεταγενέστερο χρόνο ακυρώνονται ή ουδέποτε έχουν οπισθογραφηθεί προς την ελεγχόμενη, γεγονός που πιστοποιεί ότι οι συναλλαγές δεν ήταν πραγματικές.**
 - 10. Για τα κατασχεθέντα στοιχεία του λήπτη XXXXXXXXXXXX με ΑΦΜ XXXXXX, η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 2.595,21€ για το 2016 (Τ.Π.-Δ.Α No 40 και 41/23-12-2016), στα**

δύο Τ.Π - Δ.Α αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας
Φορτηγό ιδιοκτησίας με ΑΦΜ Αναφορικά με τις εξοφλήσεις των
ανωτέρω συναλλαγών, όπως προέκυψε από τον έλεγχο της αντισυμβαλλόμενης
ΧΧΧΧΧΧΧ, τόσο ο ΧΧΧΧΧΧΧ με δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο χρωμάτων όσο και η
σύζυγός του ΧΧΧΧΧΧΧΧ με δραστηριότητα καλλιέργεια ελιών και μήλων εισπράττουν
οπισθογραφημένες επιταγές της ελεγχόμενης, που ουδέποτε δήλωσαν ως πελάτης
τους. Κατόπιν εμφανίζονται ως φερόμενοι πελάτες της ελεγχόμενης και λαμβάνουν
φορολογικά στοιχεία προσαυξάνοντας τις αγορές τους με σκοπό να εκπέσουν το Φ.Π.Α.
και τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος εκδίδοντας δικές τους επιταγές.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ «.....»

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./07-11-2022 δελτίο πληροφοριών ο έλεγχος έκρινε το
σύνολο των φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 300.450,00€ που έχει εκδώσει
ο ανωτέρω προς την προσφεύγουσα για την χρήση 2016 ως εικονικά. Οι λόγοι της
εικονικότητας είναι:

- 1. Στην μοναδική δηλωθείσα έδρα, δεν βρέθηκε χώρος ή αποθήκη ή γραφείο που να εξυπηρετεί την επιχειρηματική του δραστηριότητα και δεν έχει δηλωθεί καμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση στο μητρώο της υπηρεσίας ή μισθωτήριο συμβόλαιο στο πληροφοριακό σύστημα TAXISnet. Καμία επαγγελματική εγκατάσταση λατομείου δεν έχει δηλώσει και δεν προσκόμισε στοιχεία για την ύπαρξη τέτοιου είδους εγκαταστάσεων. Κατά προφορική του δήλωση χρησιμοποιεί (2) δύο λατομεία σχιστολιθικών πλακών στη θέση και στη θέση χωρίς την χρήση σχετικής άδειας για την χρήση 2016.**
- 2. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα μεταφορικών μέσων ή μεταφορά μέσω τρίτων.** Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την χρήση 2016 δεν προκύπτει να έχει στην κατοχή της ή να έχει μισθώσει μεταφορικά μέσα, για την μεταφορά των υλικών, δηλαδή για την προμήθεια 75.000 κυβικών μέτρων γαιώδους υλικού Ε1-Ε4 που αναφέρονται στις παραπάνω εκτελεσθείσες εργασίες σύμφωνα με το υπ' αριθμ./26-05-2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Υπεργολαβίας.
- 3. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού.** Σύμφωνα με το προσκομισθέν μητρώο παγίων αλλά και με το υπ' αριθμ./31-08-2022 έγγραφο - απάντηση της Δ/νσης τεχνικών έργων Ηρακλείου, η ελεγχόμενη επιχείρηση απέκτησε δύο μηχανήματα έργου μετά τον Δεκέμβριο του 2017 και ως εκ τούτου την ελεγχόμενη χρήση 2016 δεν προέκυψε η ύπαρξη μηχανημάτων με τα οποία θα μπορούσε να εκπονήσει τις εργασίες με τις αναγραφόμενες ποσότητες που αναφέρονται στο υπ' αριθμ./26-05-2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Υπεργολαβίας.
- 4. Ανυπαρξία Αγορών Υλικών.** Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο δελτία αποστολής και τιμολόγια αγορών των υλικών που αναφέρονται στις εκτελεσθείσες εργασίες του έργου και συγκεκριμένα:
 - Οπλισμένο Σκυρόδεμα 6.000 m³
 - Προμήθεια υλικών Ε1-Ε4 75.0000 m³
 - Προμήθεια κοκκώδους Επιχώματος 5.200 m³
 - Προμήθεια υλικού Ε4 6.000 m³
 - Αγορά Γεωπλέγματος και τοποθέτηση αυτού 9.000 m³
 - Αγορά και τοποθέτηση γεωφύλακας 15.000 m³

Από τα παραπάνω, είναι προφανές ότι όντως οι εργασίες και η αγορά υλικών που αναφέρονται στο υπ' αριθμ./26-05-2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Υπεργολαβίας δεν πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αφού δεν φαίνεται να διέθετε ούτε τα μηχανήματα, ούτε το προσωπικό, αλλά ούτε και τις αγορές των υλικών που απαιτούνταν για την εκτέλεση του ως άνω έργου.

- 5. Δεν εμφανίζεται να διαθέτει κατάλληλο επαγγελματικό εξοπλισμό για την εξόρυξη και μεταφορά των ποσοτήτων που παρουσιάζει μέσα από τα τιμολόγια των πωλήσεων του.**

Δεν προσκόμισε στον έλεγχο δελτία αποστολής και τιμολόγια αγορών των υλικών που αναφέρονται στις εκτελεσθείσες εργασίες του έργου.

6. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών. Βάσει του με αρ. πρωτ./14-07-2022 εισερχόμενου εγγράφου του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών Ηρακλείου Κρήτης δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης. Επίσης με το υπ' αριθμ./26-05-2016 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας για το έργο «.....» ο κ. ανέλαβε ως υπεργολάβος την εκτέλεση του παραπάνω έργου. Ο ΕΦΚΑ και συγκεκριμένα το Τμήμα Ασφάλισης και Εισφορών του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Γ' Ηρακλείου Κρήτης σε απάντηση σχετικού ηλεκτρονικού μηνύματος που απέστειλε ο έλεγχος, μας απάντησε με το υπ' αριθμ./02-10-2022 ότι ανάδοχος του εν λόγω έργου ήταν η εταιρία «.....» και το ΑΜΟΕ του έργου ήταν Από τα ετήσια σύνολα ασφαλισμένων και από τις καρτέλες τρεχόντων για την υπό έλεγχο χρήση 2016 προκύπτει ότι έχει απογραφή ως εργοδότης του έργου με το συγκεκριμένο ΑΜΟΕ, η εταιρία «.....». Η επιχείρηση του δεν απασχόλησε στο παραπάνω έργο εργατοτεχνικό και υπαλληλικό προσωπικό.
7. Ακόμα και αν γίνουν δεκτές οι αιτιάσεις του ελεγχόμενου για την ύπαρξη παράνομων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, όπως αυτές περιγράφονται στην παράγραφο Δ1 οι φερόμενες ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις είχαν κατά πολύ μικρότερη παραγωγικότητα από αυτή που παρουσιάζει μέσα από τα ΤΠΥ και ΤΔΑ που έχει εκδώσει.
8. Δεν έχει εισπράξει καμία από τις επιταγές που εκδόθηκαν για την εξόφληση των παραπάνω τιμολογίων που εξέδωσε.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 03-04-2020, 05-07-2022 και 29-11-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου, τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά φορολογικού έτους 2016 από την ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ είναι εικονικά στη συναλλαγή τους:

ΕΚΔΟΤΗΣ	Α.Φ.Μ. ΕΚΔΟΤΗ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
.....	12	75.600,00 €	18.144,00 €
.....	12	90.900,00 €	21.816,00 €
.....	5	300.450,00 €	71.334,00 €
ΣΥΝΟΛΑ		29	466.950,00 €	111.294,00 €

Δεδομένου ότι οι αντισυμβαλλόμενοι αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτοι το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 116/2013, 1404/2015).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι ανωτέρω εκδότες φορολογικών στοιχείων, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία έχουν δηλώσει την έναρξη εργασιών τους στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτουν τις υποδομές (εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους), το προσωπικό, μεταφορικά μέσα, υλικοτεχνική υποδομή, αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους και την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους.

Επειδή, όπως αναφέρεται και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου: «Τα τιμολόγια από τον εκδότη καθώς και από την εταιρεία αφορούν πανομοιότυπες εργασίες, ήτοι

κατασκευή περιφράξεων με δίκτυ-πλέγματα/δίκτυ-πλέγματα-μπετόν, μεταλλικές πόρτες περίφραξης, λαμαρίνες, κτλ... Η κατασκευή των περιφράξεων έγινε από τους δύο προμηθευτές στο ίδιο διάστημα δηλ. μηνών Αυγούστου-Σεπτεμβρίου-Οκτωβρίου 2016. Στα στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής/ΔΑ Τιμολόγια) και για τους δύο προμηθευτές αναγράφεται ο ίδιος αριθμός κυκλοφορίας, όχημα το οποίο φαίνεται ανύπαρκτο σύμφωνα με την Εφαρμογή Οχημάτων της Υπηρεσίας μας..»

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση με ΑΦΜ, «το ίδιο έργο περίφραξης της χωματερής στα τιμολογείται τόσο από την ελεγχόμενη όσο και από τον, για το ελεγχόμενο διάστημα».

Επειδή, τα τιμολόγια του ποσού 71.100,00 ευρώ έχουν καταχωρηθεί στα πάγια της προσφεύγουσας, έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις ύψους 640,83€ στη χρήση 2016 και έχουν αναμορφωθεί. Επίσης, ποσό 75.600,00€ το οποίο αφορούσε την περίφραξη χώρου δεν περιλαμβάνονταν στα συμφωνητικά όπου γίνονταν μνεία για υπηρεσίες φύλαξης του για (8) οκτώ μήνες με μηνιαία αμοιβή 5.000,00 ευρώ (ήτοι συνολική αμοιβή 48.000,00 ευρώ). Άλλωστε όπως αναφέρεται και στις εκθέσεις ελέγχου: «Ακόμη και αν δεχτούμε ότι η ελεγχόμενη θεώρησε απαραίτητη την περίφραξη του χώρου για την φύλαξή του, δεν συνάδει με τις συνήθειες οικονομικές πρακτικές να καταβάλει τίμημα ύψους 75.600 ευρώ στον και 90.900 ευρώ στην, σύνολο 166.500 ευρώ για περιφράξεις ενώ η αμοιβή της ΟΕ ήταν μόλις 48.000 ευρώ για την υπηρεσία φύλαξης του,»

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου για τις εργασίες που αναφέρονται στο με αρ. /26-05-2016 συμφωνητικό για την κατασκευή του: «Σχετικά με τις ανωτέρω εργασίες, ζητήθηκαν αλλά δεν προσκομίστηκαν τα Δελτία Αποστολής των ανωτέρω υλικών του αντισυμβαλλόμενου, ούτε και οι επιμετρήσεις των εργασιών από επιβλέποντα μηχανικό. Κατά συνέπεια δεν έχουμε κανένα στοιχείο για τη διακίνηση αυτού του μεγάλου όγκου υλικών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου οι επιταγές ποσού 40.150,00€ προς τον δεν οπισθογραφήθηκαν και ουδέποτε εισπράχθηκαν από τον ίδιο. Επίσης, βάσει του με αρ. πρωτ. /18-05-2020 εγγράφου της οι επιταγές συνολικού ποσού 49.000,00€ προς την εταιρεία «.....» ακυρώθηκαν και ουδέποτε εισπράχθηκαν. Επιπρόσθετα, από το σύνολο των επιταγών αξίας 275.150,00€ προς τον δεν εισπράχθηκε κανένα ποσό, δεν κατατέθηκε καμία επιταγή σε τραπεζικό του λογαριασμό και επομένως δεν τεκμηριώνεται η εξόφληση των τιμολογίων του.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος ο έλεγχος αποδέχτηκε τις προσκομισθείσες τραπεζικές εξοφλήσεις μέσω επιταγών του ομόρρυθμου εταίρου που πραγματοποιήθηκαν μετά την διακοπή της εταιρείας (ήτοι 31-12-2019), αλλά δεν αποδέχτηκε τις εξοφλήσεις άλλων νομικών προσώπων αφού δεν ήταν δυνατό να διασταυρωθεί ότι οι πληρωμές αυτές αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια και η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει άλλο τυχόν προσφορότερο στοιχείο για να αποδείξει το αντίθετο.

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣτΕ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων που έλαβε στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών της και την αύξηση των εισροών της με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότες των στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 21-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της:

- Α) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης
Β) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, του ίδιου Προϊσταμένου,
Γ) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του ίδιου Προϊσταμένου και της
Δ) με αριθμό/21-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του φορολογικού έτους 2017 του ίδιου Προϊσταμένου.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Η με αριθμό/21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	104.770,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	52.385,34€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	157.156,02€

2. Η με αριθμό/21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	113.196,20€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	56.598,10€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	169.794,30€

3. Η με αριθμό/21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

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

Διαφορά φόρου	61.404,34€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	30.702,17€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	92.106,51€

4. Η με αριθμό/21-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	19.480,36€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	9.740,18€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	29.220,54€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.