



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 923

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19,
Καλλιθέα
Ταχ. Κώδικας : 176 71
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tironi@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 ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ,

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

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ, με έδρα στην, Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από την, ΑΦΜ, κατά των:

Α) με αριθμό/14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και

Β) με αριθμό/14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 13-12-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, προέβη σε επανέναρξη εργασιών στις 21-05-2015 με κύρια δραστηριότητα: «.....».

Α) Με την με αριθμό/14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με αυτό που προέκυψε από τη φορολογική δήλωση της προσφεύγουσας κατά ποσό **29.882,54 €** και καταλογίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση κατά το ίδιο ποσό.

Β) Με την με αριθμό/14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η μεταφερόμενη φορολογική ζημία του έτους 2017 της προσφεύγουσας μετά τον έλεγχο και τη φορολογική αναμόρφωση προσδιορίσθηκε στο ποσό των 526.136,77 € αντί του ποσού των 529.042,02 € (διαφορά ύψους **2.905,25 €**).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 14-11-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση δυνάμει της με αρ./21-07-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την από 13-12-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στις 16-11-2023**, στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και **αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην από 13-12-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.2):

«...»

Δυνάμει της με αρ./21-7-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, η Υπηρεσία μας εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, την με αρ. πρωτ./6-10-2023 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση και παράλληλα την με αριθμό/6-10-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία. Συγκεκριμένα, προσκόμισε ένα φορολογικό στοιχείο εκδόσεως με ΑΦΜ το οποίο κατασχέθηκε με την υπ. αρ./25-8-2023 έκθεση κατάσχεσης και το με αριθμό/25-8-2023 Σ.Δ.Ε.

Επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο του ελέγχου λήφθηκε υπόψη η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την επιχείρηση του με ΑΦΜ, η οποία κρίθηκε εικονική στο σύνολό της για το φορολογικό έτος 2017.

Η προσφεύγουσα στις μηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) που έχει υποβάλει, δηλώνει προμηθευτή την επιχείρηση με ΑΦΜ, για ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 124.510,57 ευρώ πλέον ΦΠΑ 29.882,54 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το με αρ./17-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων για το φορολογικό έτος 2017, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μέσω της e-κοινοποίησης την 18-10-2023, το οποίο αναγνώσθηκε την ίδια μέρα.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων με το υπ. αρ./6-11-2023 υπόμνημά της.

Η Υπηρεσία μας, αφού επεξεργάστηκε όλα τα στοιχεία, προχώρησε στην σύνταξη των οριστικών πράξεων.

...».

Στις από 14-11-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.7-11 και 9-13, αντίστοιχα):

«...

- Από τον έλεγχο της επιχείρησης για το έτος 2017 διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο ελεγχόμενος είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως των εργασιών του, της έλλειψης υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του, της ανυπαρξίας απασχολούμενου προσωπικού, καθώς και αγορών των απαιτούμενων προϊόντων – υλικών, δεν ήταν σε θέση, να εκπληρώσει τις παραπάνω παροχές οικοδομικών υπηρεσιών.

Σύμφωνα με όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις που αναλυτικά παρατέθηκαν στα προηγούμενα εδάφια, ο έλεγχος θεωρεί το σύνολο των 33 φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε ο ελεγχόμενος προς επιτηδευματίες την χρήση 2017, όπως αυτά προκύπτουν από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων τρίτων (ΜΥΦ 2017), ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

Η αξία των εικονικών τιμολογίων ανέρχεται σε 666.367,46 € μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

Η έκδοση των εικονικών τιμολογίων από τον ελεγχόμενο είναι συστηματική και όχι πρόσκαιρη, ευκαιριακή ή μεμονωμένη πράξη.

Σκοπός του ελεγχόμενου από την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η αποκόμιση χρηματικού οφέλους.

6.2.1 Τρόπος εξόφλησης εικονικών φορολογικών στοιχείων

Η ελεγχόμενη πλήρωσε τις παρεχόμενες υπηρεσίες κατά τη χρήση 2017 με τις παρακάτω επιταγές συνολικής αξίας 96.000,00 €.

Αναλυτικά οι επιταγές με τις οποίες πλήρωσε είναι οι παρακάτω:

ΑΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ	ΠΟΣΟ
1	30/4/2018	.....	.....	10.000,00 €
2	31/3/2018	.....	.....	10.000,00 €
3	28/2/2018	.....	.....	10.000,00 €
4	31/10/2017	.....	.....	8.000,00 €
5	30/11/2017	.....	.....	8.000,00 €
6	31/3/2017	.....	.....	5.000,00 €
7	30/9/2017	.....	.....	7.000,00 €
8	31/8/2017	.....	.....	7.000,00 €
9	30/6/2017	.....	.....	7.000,00 €
10	31/7/2017	.....	.....	7.000,00 €
11	31/5/2017	.....	.....	7.000,00 €
12	30/4/2017	.....	.....	10.000,00 €
					ΣΥΝΟΛΟ	96.000,00

Ζητήθηκαν στοιχεία από τις τράπεζες για την πορεία των επιταγών και το πρόσωπο που εισέπραξε τις παραπάνω επιταγές.

Με βάση την απάντηση από την τράπεζα με αριθμό πρωτ:/14-07-2023 που έχουμε στη διάθεσή μας, προέκυψαν τα παρακάτω:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
---------	---------------------	---------------------	---------	-----	------	--------------

.....	.....	30/4/2018	.....	.....	10.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ).</p>
.....	.....	31/3/2018	.....	.....	10.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ).</p>
.....	.....	28/2/2018	.....	.....	10.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ).</p>
.....	.....	31/10/2017	.....	.....	8.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ).</p>

.....	.....	30/11/2017	.....	.....	8.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον .....ο και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ) .</p>
.....	.....	31/3/2017	.....	.....	5.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από τον με τον οποίο δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ) .</p>
.....	.....	30/9/2017	.....	.....	7.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ).</p>
.....	.....	31/8/2017	.....	.....	7.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ) .</p>
.....	.....	30/6/2017	.....	.....	7.000,00 €	<p>Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία</p> <p>ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ) .</p>

.....	.....	31/7/2017	.....	.....	7.000,00 €	Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον και εισπράχθηκε από την εταιρεία ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ) .
.....	.....	31/5/2017	.....	.....	7.000,00 €	Οπισθογραφήθηκε από τον κατόπιν από την και εισπράχθηκε από την
.....	.....	30/4/2017	.....	.....	10.000,00 €	Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τον .....ο και εισπράχθηκε από την εταιρεία ΟΕ (ΑΦΜ), με την οποία δεν έχει εμπορικές συναλλαγές (βάσει ΜΥΦ) .

Εξοφλήσεις με τραπεζική κατάθεση/μεταφορά:

ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ					
ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΡ. ΛΟΓ. ΚΑΤΑΘ.	ΠΟΣΟ
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	12/1/2017	.....	.....	8.000,00 €
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	27/1/2017	.....	.....	7.000,00 €
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10/2/2017	.....	.....	4.000,00 €
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	25/2/2017	.....	.....	8.000,00 €
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	16/3/2017	.....	.....	5.000,00 €
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	25/3/2017	.....	.....	10.000,00 €
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10/4/2017	.....	.....	7.000,00 €
.....	ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	10/5/2017	.....	.....	5.657,79 €
				ΣΥΝΟΛΟ	54.657,79 €

Όσον αφορά τις τραπεζικές μεταφορές/καταθέσεις:

Από τον έλεγχο του εκδότη διαπιστώθηκε ότι πράγματι πιστώθηκαν τα ανωτέρω ποσά στους τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη, όμως από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών διαπιστώνεται ότι άμεσα, την ίδια ή τις επόμενες ημέρες κάθε κατάθεσης μεταφέρονται ποσά σε λογαριασμούς τρίτων, με τους οποίους ο ελεγχόμενος δεν έχει συναλλακτικές δραστηριότητες.

...».

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου (σελ.21-22 της από 14-11-2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης):

«...

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση για την χρήση 2017 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο στη συναλλαγή της με την επιχείρηση του ΑΦΜ καθαρής αξίας **124.510,57 €** πλέον **ΦΠΑ 29.882,54 €** με αποτέλεσμα ως λήπτης του εν λόγω εικονικού φορολογικού στοιχείου, να ωφεληθεί με το ΦΠΑ για τη χρήση 2017 που εξέπεσε εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου καθώς και να ωφεληθεί και στην φορολογία εισοδήματος.
- Κατόπιν των παραπάνω ο έλεγχος προχώρησε στα παρακάτω αποτελέσματα προσδιορίζοντας τα καθαρά κέρδη λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που έχουν δηλωθεί σε συνδυασμό με τα ακαθάριστα έσοδα από τις μηνιαίες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων.

Φορολογικό έτος 01/01/2017 έως 31/12/2017

Τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης για την πιο πάνω διαχειριστική περίοδο προσδιορίζονται λογιστικά μετά την αφαίρεση όλων των δαπανών – αγορών που κρίθηκαν ως εικονικά, καθώς και των λοιπών δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	
Καθαρά αποτελέσματα δήλωσης	-529.042,02
Λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	-2.905,25
Σύνολο λογιστικών αποτελεσμάτων	-526.136,77
Λογιστικά αποτελέσματα	-526.136,77
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	
Ακαθάριστα έσοδα	4.959.921,83
Ζημιές χρήσης	-526.136,77
Μερικό σύνολο	-526.136,77
Ζημιές ελέγχου	-526.136,77

...».

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν ή άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Καλή πίστη της εταιρείας ως λήπτη του επίμαχου τιμολογίου

Επειδή, με τις διατάξεις του **ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε. - ΦΕΚ Α' 167)** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, ...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

...

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστές ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του **ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ - ΦΕΚ Α' 248)** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

...

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

...

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

...

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΚΑΙ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΚΡΙΣΗ ΠΕΡΙ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΩΣ ΛΗΠΤΗ ΤΟΥ ΕΠΙΜΑΧΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 της παρ.5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστωσης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003), είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 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 των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45) 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 - ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται 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.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές των συναλλαγών, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, στην από 13-12-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.7-12):

«...

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του τιμολογίου έκδοσης του ανωτέρω εκδότη, αποδεικνύεται από την επιμέρους έκθεση ελέγχου στην οποία Σας παραπέμπουμε. Συγκεκριμένα παραθέτουμε αποσπάσματα από τη σχετική έκθεση ελέγχου:

«α. Καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων

Ο προσφεύγων, την χρήση 2017 δήλωνε ως έδρα την οδό στο Κατά την αυτοψία διαπιστώθηκε ότι στην συγκεκριμένη διεύθυνση βρίσκεται μικρή οικία 30 τμ με πολύ μικρή αυλή, η οποία δεν θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση εκτέλεσης τεχνικών εργασιών παρά μόνο για την φύλαξη των βιβλίων του ελεγχόμενου.

Η συγκεκριμένη οικία παραχωρήθηκε, για χρήση κατοικίας, κατά ποσοστό από τον αδελφό του ελεγχόμενου, και δηλώθηκε στο Ε1 της χρήσης 2017 ως κύρια κατοικία.

Στο συγκεκριμένο χώρο σε καμία περίπτωση δεν υπήρχε δυνατότητα αποθήκευσης του τεράστιου όγκου υλικών που περιγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια (γυψοσανίδες, ινοσανίδες, μονωτικά υλικά, κτλ).

Επιπλέον, όπως φαίνεται στην εφαρμογή περιουσιακής κατάστασης Ε9, ο ελεγχόμενος δεν φαίνεται να διαθέτει ιδιόκτητα κτίσματα, ούτε άλλα ακίνητα πλην δύο αγροτεμαχίων, με ελαιόδεντρα (ιδιοκτησία 100% πλήρους κυριότητας) στο (1000 τμ και 800 τμ) και ποσοστό 20% σε δύο άλλα ακίνητα (οικία 31 τμ έτους 1935 στο και αγροτεμαχίου με ελαιόδεντρα 2015 τμ στο Ηράκλειο Κρήτης).

Από την εφαρμογή ηλεκτρονικών μισθώσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει άλλο επαγγελματικό χώρο για την αποθήκευση των εργαλείων, υλικών, εμπορευμάτων κτλ που θα χρειαζόταν για την εκτέλεση των εργασιών που αναγράφονται στα τιμολόγια (γυψοσανίδες, πλακάκια, μονώσεις κτλ).

β. Ανυπαρξία μεταφορικών μέσων

- Ο ελεγχόμενος δεν έχει στην κατοχή του κανένα Φ.Ι.Χ., παρά μόνο ΕΙΧ (τα
.....)
- Δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο και δεν προσκόμισε ο ελεγχόμενος στοιχεία για την χρήση μισθωμένων οχημάτων, και δεν φαίνονται από τους αντισυμβαλλόμενους στοιχεία για μίσθωση οχημάτων *leasing*, ή τιμολόγια μεταφοράς από τρίτους.
- Όπως προκύπτει από τα τιμολόγια σε πολλές από τις παραπάνω περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, ο ελεγχόμενος για την εκτέλεσή τους θα χρειαζόταν να διέθετε Φ.Ι.Χ. με πολύ μεγαλύτερη μεταφορική ικανότητα για την εκτέλεσή τους.
- Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, ΜΥΦ για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ.14 του Ν.4174/2013 που υπέβαλαν τρίτοι δεν προκύπτει ο ελεγχόμενος να έκανε χρήση υπηρεσιών τρίτων για να εξυπηρετήσει το μεταφορικό έργο που απαιτούσαν οι εργασίες που τιμολόγησε.

γ. Ανυπαρξία μηχανημάτων έργου και τεχνικού εξοπλισμού

Σύμφωνα με τα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος TAXIS του Υπ. Οικ. ο ελεγχόμενος δεν έχει ούτε είχε ποτέ στην κατοχή του αυτοκινούμενα μηχανήματα έργου.

Από την ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου εστάλη το με αρ. πρωτ./08-12-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών προς την Περιφέρεια Κρήτης, Διεύθυνση τεχνικών έργων διερευνώντας αν ο ελεγχόμενος είναι κάτοχος μηχανημάτων έργου. Η Δ/ση τεχνικών έργων με το αρ. πρωτ.,/08-12-2022 έγγραφό της γνωστοποίησε ότι ο ελεγχόμενος δεν είναι κάτοχος μηχανημάτων έργου.

Τόσο στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία του άρθ.14 του Ν.4174/2013 όσο και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε ο ελεγχόμενος από την έναρξή του δεν προκύπτουν στοιχεία για την αγορά τεχνικού εξοπλισμού και μηχανημάτων έργου.

δ. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών

Οι παρασχεθείσες εργασίες που περιγράφονται στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (..... κτλ) προϋποθέτουν την εκτέλεσή τους από επιχειρήσεις που ανήκουν στα «στεγασμένα επαγγέλματα». Στεγασμένες επιχειρήσεις νοούνται οι επιχειρήσεις των οποίων το απασχολούμενο προσωπικό συνδέεται με σχέση εξαρτημένης εργασίας και ασφαλίζονται από τις επιχειρήσεις αυτές.

Επιπλέον, οι οικοδομικές υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια απαιτούν για την εκτέλεσή τους την ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού καθώς δεν είναι εφικτό να εκτελεστούν από ένα μόνο άτομο.

Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα καταστάσεις μισθοδοσίας, από τα οποία να προκύπτει ότι απασχολούσε εργάτες και τεχνικό προσωπικό κατάλληλο για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφει στα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία.

Επιπλέον για την χρήση 2017 δεν έχουν υποβληθεί προσωρινές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών στο σύστημα Taxis.

Από την ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου εστάλη το με αρ.πρωτ./7-12-22 αίτημα παροχής πληροφοριών προς τον, τμήμα εσόδων, σχετικά με το προσωπικό που απασχολούσε ο ελεγχόμενος για την χρήση 2017.

Από τον ΕΦΚΑ, με email απάντησαν ότι ο ελεγχόμενος, δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό, ούτε έχει ένσημα την περίοδο/2017-12/2017.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φορολογούμενος δεν είχε το απαιτούμενο εργατικό προσωπικό για να εκτελέσει τον μεγάλο όγκο των οικοδομικών εργασιών που έχει τιμολογήσει στους πελάτες του κατά τη χρήση 2017, ούτε δε φαίνεται στον ΕΦΚΑ ως εργολάβος.

ε. Τραπεζικές συναλλαγές - Στοιχεία εξοφλήσεων από πελάτες

Βάσει Ν. 4172/2013 με το άρθρο ορίζει ως μη εκπιπόμενες τις δαπάνες άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

➤ Επιταγές πελατών:

Ο ελεγχόμενος έλαβε κατά τη χρήση 2017 επιταγές από τους λήπτες των παραστατικών που εξέδωσε. Από τα στοιχεία εξοφλήσεων που προσκόμισαν οι αντισυμβαλλόμενοι προκύπτει ότι έλαβε 20 επιταγές συνολικής αξίας 143.730 ευρώ.

Στη συνέχεια ζητήθηκαν στοιχεία από τις τράπεζες για την πορεία των επιταγών και το πρόσωπο που εισέπραξε τις παραπάνω επιταγές.

Βάσει των στοιχείων που έχουμε στη διάθεσή μας από τις τράπεζες:

Εκ των επιταγών συνολικού ποσού 143.730 ευρώ που έλαβε ο ελεγχόμενος ποσό τουλάχιστον 110.730,00 € ΔΕΝ εισπράχθηκε από τον ελεγχόμενο, αλλά οπισθογραφήθηκε προς εταιρείες /ατομικές επιχειρήσεις που δεν είχαν εμπορικές συναλλαγές με τον ίδιο.

Όσον αφορά τις τραπεζικές μεταφορές/καταθέσεις:

Πράγματι πιστώθηκαν τα ανωτέρω ποσά στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, όμως από τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών διαπιστώνεται ότι άμεσα, την ίδια ή τις επόμενες ημέρες κάθε κατάθεσης μεταφέρονται ποσά σε λογαριασμούς τρίτων, με τους οποίους ο ελεγχόμενος δεν έχει συναλλακτικές δραστηριότητες (επισυνάπτονται οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που λάβαμε από το ΣΜΤΛ).

Άρα η συνολική αξία των αγορών του φορολογούμενου ήταν μόλις 17.419,22 ευρώ πλέον ΦΠΑ, ενώ φέρεται να έχει πουλήσει εμπορεύματα και παράσχει οικοδομικές εργασίες-υπηρεσίες αξίας 666.367,46 πλέον ΦΠΑ, ποσά που βρίσκονται σε εμφανή δυσαναλογία.

ΚΑΤΑ ΣΥΝΕΠΕΙΑ ως προς τις πωλήσεις οικοδομικών υλικών, και τις οικοδομικές εργασίες:

- Όπως προκύπτει από τα στοιχεία αντισυμβαλλομένων, ο ελεγχόμενος δεν έχει αγοράσει κατά την χρήση 2017 τα εμπορεύματα, υλικά κτλ που θα χρειαζόταν για την πραγματοποίηση των πωλήσεών του προς άλλους επιτηδευματίες όπως αυτά αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε.
- Δεν προκύπτει ότι είχε τα εν λόγω εμπορεύματα σε απόθεμα από αγορές προηγούμενης χρήσης (η έναρξη εργασιών του ήταν 17/11/2016), ούτε έχει συμπεριλάβει απογραφή έναρξης-λήξης στις δηλώσεις του.

- Από το σύστημα VIES δεν προκύπτουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών-υπηρεσιών από τον ελεγχόμενο.
- Η αξία των δηλωθέντων από τρίτους αγορών – εξόδων ύψους 17.419,22 € σε σύγκριση με τα ποσά που έχει τιμολογήσει ο ελεγχόμενος για την χρήση 2017 (πωλήσεις) ύψους 666.367,46 € βρίσκεται σε εμφανή δυσαναλογία.

ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ:

Ο προσφεύγων, έκανε έναρξη εργασιών στις 17/11/2016.

- Βάσει των στοιχείων που έχουμε από το TAXIS, δεν έχει συμμετάσχει ποτέ σε εταιρεία σχετική με οικοδομική/κατασκευαστική δραστηριότητα.
- Οι δηλώσεις του τα προηγούμενα της έναρξης έτη (χρήσεις 2012-2015) ήταν μηδενικές (μηδενικό εισόδημα από οποιαδήποτε πηγή).
- Κατά τη χρήση 2016 φαίνεται να απασχολήθηκε στην εταιρεία (ΑΦΜ) και έλαβε συνολικές ετήσιες αποδοχές 421,68 ευρώ.

Σύμφωνα δε με τις συνήθειες συναλλακτικές πρακτικές, οι μεγάλες ξενοδοχειακές εταιρείες για σημαντικά έργα, επιλέγουν να συνεργαστούν με αξιόπιστους εργολάβους που έχουν αποδεδειγμένη εμπειρία και επαρκή προσωπικό για να εκτελέσουν εμπρόθεσμα τα ανατεθέντα έργα, πριν την έναρξη της τουριστικής σεζόν.

Αντίθετα ο προσφεύγων, στις 10/01/2017, φέρεται να υπογράφει συμφωνητικό (α/α/13.01.2017/Δ.Ο.Υ Ηρακλείου) με την εταιρεία ΑΕ (ΑΦΜ) για την κατασκευή τοίχων, οροφών κτλ των δωματίων, με γυψοσανίδες για το υπό ανέγερση 5* ξενοδοχείο στην Το έργο βάσει συμφωνητικού είχε ημερομηνία παράδοσης 28/02/2017, που όπως αναγράφεται στο συμφωνητικό «Η ανωτέρω χρονολογία αποπεράτωσης του έργου είναι ουσιοδέστατος όρος της παρούσης καθόσον από την προσήκουσα και εμπρόθεσμη παράδοση του συμφωνημένου έργου εξαρτάται κανονική λειτουργία του ξενοδοχείου κατά την τουριστική περίοδο του 2017».

Αντίστοιχα υπογράφει συμφωνητικά με άλλες ξενοδοχειακές εταιρείες (..... ΑΕ) για σε άλλα τουριστικά ακίνητα, κατά τους ίδιους ή προσεχείς μήνες.».

Είναι δε απορίας άξιο τέλος, το πώς ανατέθηκαν τέτοιου είδους εργασίες σε μία τέτοια ξενοδοχειακή μονάδα στον εικονικό εκδότη, τη στιγμή που η επιχείρησή του, είχε κάνει έναρξη εργασιών μόλις δύο μήνες, **κατά την υπογραφή του συμφωνητικού, και δεν είχε καμία προγενέστερη αποδεδειγμένη ενασχόληση με τον**

Η έκδοση δε των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον είχε σαν αποτέλεσμα να βοηθήσει τους λήπτες των στοιχείων (μεταξύ αυτούς και την προσφεύγουσα):

- **πρώτον** να εμφανίζουν διογκωμένες δαπάνες, με αποτέλεσμα να γίνεται εικονική μείωση των κερδών τους και συνεπώς να αποδίδουν στο Δημόσιο μικρότερους φόρους από την φορολογία εισοδήματος και
- **δεύτερον**, τους παρείχε την δυνατότητα να μειώνουν τον προς απόδοση ΦΠΑ, αφού ο ΦΠΑ των τιμολογίων αυτών, συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εκρών (εσόδων) και αποδίδεται μειωμένος στο Δημόσιο ή οι λήπτες των στοιχείων αυτών να αυξήσουν το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ, οι οποίοι στη συνέχεια θα είχαν την δυνατότητα είτε να το συμψηφίσουν, είτε να ζητήσουν ακόμα και την επιστροφή του από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν, η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τα γεγονότα, αποδέχτηκε το τιμολόγιο εκδόσεως του, ο οποίος, όπως αναλυτικά παρατίθεται παραπάνω, είχε κάνει μεν έναρξη επιτηδεύματος, όμως ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτος.**

...».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14-11-2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και

Β) με αριθμό/14-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αριθμό/14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	4.946.784,08	4.946.784,08	4.946.784,08	-
Αξία φορολογητέων εισροών	2.875.331,47	2.750.820,90	2.750.820,90	124.510,57
Φόρος εκροών	776.384,81	776.384,81	776.384,81	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	823.172,12	793.289,58	793.289,58	29.882,54
Πιστωτικό υπόλοιπο	46.787,31	16.904,77	16.904,77	29.882,54
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ				

Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	46.787,31	16.904,77	16.904,77	29.882,54
	για επιστροφή				

Β) Η με αριθμό/14-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης

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

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		529.042,02	526.136,77	526.136,77	2.905,25
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	800,00	800,00	800,00	-
	για επιστροφή				

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.