



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29 / 11 / 2023

Αριθμός απόφασης: 1974

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του αρμόδιου ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε συνεπεία των με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακών Δελτίων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, που ασκούσε ατομικό επάγγελμα με δραστηριότητα την μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τα ως άνω πληροφοριακά δελτία έκρινε ότι:

Α) σύμφωνα με την συνταχθείσα από Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά, εκ των οποίων την χρήση 2017, είκοσι πέντε (25) φορολογικά στοιχεία (καθαρής αξίας 103.778,88 € πλέον Φ.Π.Α. 20.112,69 €) εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα.

Β) σύμφωνα με την από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά, εκ των οποίων τη χρήση 2017, τριάντα οκτώ (38) φορολογικά στοιχεία (καθαρής αξίας 185.999,09 € πλέον Φ.Π.Α. 21.179,81 €) εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα.

Οι εν λόγω εκδότριες επιχειρήσεις κατά το ελεγχόμενο διάστημα, διαπιστώθηκε ότι δεν διέθεταν προσωπικό, μεταφορικά μέσα, δεν βρέθηκε αποθηκευτικός χώρος και αποθέματα εμπορευμάτων, δεν εντοπίστηκαν πληρωμές σε τραπεζικούς λογαριασμούς κλπ., όπως αναλυτικά αναφέρουν οι σχετικές εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επίσης ο έλεγχος προέβη και σε άλλες ενέργειες (διοικητικές συνδρομές, άρση τραπεζικού απορρήτου κλπ), προκειμένου να τεκμηριώσει με στοιχεία τη διαπιστωθείσα εικονικότητα των συναλλαγών με τις ως άνω επιχειρήσεις.

Βάσει των ανωτέρω και στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στα τηρηθέντα βιβλία και εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία του προσφεύγοντος για την χρήση 2017, διαπιστώθηκε η λήψη των ως άνω σχετικών εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και καταχωρηθείσες στα βιβλία αγορές και δαπάνες που δεν πληρούσαν τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (δεν αποδείχθηκε η εξόφληση τους με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής) καθώς και δαπάνες, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθ. 22 του ν.4172/2013 (δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και ανακριβής καταχωρήσεις στα λογιστικά βιβλία) καθώς και εισροές που δεν πληρούσαν τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000 κι ο έλεγχος προέβη στον εκ νέου προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων, των φορολογητέων εκροών και εισροών.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά, με το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε εγγράφως τις απόψεις του, τις οποίες ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησής τους δεν έκανε δεκτές και κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προέβη στην οριστικοποίηση των διαπιστωθεισών διαφορών και στην έκδοση των εξής καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 145.693,77 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 72.846,89 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.836,25 €, ήτοι συνολικό ποσό **248.376,91 €**.

- της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 38.100,82 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 19.050,41 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **57.151,23 €**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Πραγματικότητα των συναλλαγών (καθώς οι επιχειρήσεις που συναλλάχθηκε ήταν υπαρκτές).

Καλή πίστη – εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη.

-Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Αυθαίρετη, αναιτιολόγητη και μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής.

-Κατάφορη παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των **παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ**, 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. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

«**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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, σύμφωνα τις διατάξεις των **παρ. 1 και 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.»

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 εταιρία, 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό

δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/31-03-2015**, με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό **170/2014** Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. **170/2014** Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. **170/2.6.2014** Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«....Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση ν της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του

καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C- 0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C- 80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣτΕ 1375/2010, ΣτΕ 881/2002 κ.ά.).»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 32 παρ. 1 περιπτ. β του ν. 2859/2000:
«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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1097/2016 σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», με την οποία κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωση σας την με αριθ. ΓΝΣΚ 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 την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, 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 νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, ο προσφεύγων με την υπο κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται κατά βάση την αυθαίρετη και την αναίτιολόγητη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών καθώς ο ίδιος συναλλάχθηκε με τις εκδότριες επιχειρήσεις οι οποίες σε κάθε περίπτωση είναι επιχειρήσεις που συστάθηκαν νόμιμα και είναι φορολογικά υπαρκτές, αγόρασε προϊόντα από αυτές τα οποία μεταφέρθηκαν στην έδρα του με μεταφορικά μέσα αυτών και τα οποία στην συνέχεια τα μεταπώλησε σε βιομηχανίες ζωοτροφών και επίσης ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εξοφλήθηκαν ολοσχερώς με επιταγές, συναλλαγματικές και τραπεζικές καταθέσεις. Ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εξοφλούνταν με επιταγές πελατών του τις οποίες και οπισθογραφούσε καθώς ο ίδιος δεν διέθετε τραπεζικό μπλόκ επιταγών και εξαιτίας αυτού είναι εξαιρετικά δύσκολο και απίθανο να εντοπίσει τις επιταγές που εισέπραττε από τους πελάτες του. Τέλος επικαλείται την πραγματοποίηση και την καλή πίστη από την πλευρά του καθώς σε κάθε περίπτωση αναφέρει ότι κατά την λήψη των επίδικων παραστατικών δεν γνώριζε ούτε και όφειλε να γνωρίζει σχετικά με την εικονικότητα των εκδοτών. Πέραν των ανωτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται και την κατάφορη παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα:

- Ως προς τον ισχυρισμό περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και την καλή πίστη:

Από τους διενεργηθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε ότι:

1. Ο προσφεύγων έλαβε από την ατομική επιχείρησηείκοσι πέντε (25) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 103.778,88 € πλέον Φ.Π.Α. 20.112,69 €, (για την προμήθεια πίτουρου, ηλιαλεύρων, καλαμποκιού και κριθαριού). Η εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση, σύμφωνα με την συνταχθείσα από Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αναλυτικό απόσπασμα αυτής αναφέρεται στις σελίδες 10-26 της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), έχει κριθεί πως εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων μεταξύ των οποίων και τα ως άνω στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων, καθώς για την εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση και ως προς τις συναλλαγές που αφορούν στα ανωτέρω προϊόντα κατά βάση διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Δεν διέθετε, ούτε διαπιστώθηκε να έχει μισθώσει αποθηκευτικούς χώρους τρίτων, καθότι πρόκειται για διακίνηση ειδών όπως σιτηρά, κριθάρι, ηλιέλαιο, ηλιάλευρα, καλαμπόκι κλπ., όπου η διακίνησή τους απαιτεί την ύπαρξη μεγάλων αποθηκευτικών χώρων,

- δεν διέθετε μεταφορικά μέσα για την διακίνηση των εν λόγω εμπορευμάτων, αλλά και από τα στοιχεία που επεξεργάστηκε ο έλεγχος (λογιστικά βιβλία και τραπεζικοί λογαριασμοί) δεν χρησιμοποίησε η εκδότρια επιχείρηση μεταφορικές εταιρείες προκειμένου να πραγματοποιήσει τις παραδόσεις των πωληθέντων εμπορευμάτων της,

- σε ορισμένες συναλλαγές της διαπιστώθηκε ότι πώλησε ποσότητες μεγαλύτερες από τις αγορασθείσες,

- Φέρεται ότι τα εμπορεύματα που διέθεσε στον προσφεύγοντα (πίτουρο, καλαμπόκι, ηλιάλευρο, και κριθάρι) τα είχε προμηθευτεί από την επιχείρηση που από τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα της τελευταίας αναφέρεται αφενός ότι οι εν λόγω συναλλαγές μεταξύ της ως άνω εκδότριας δεν επιβεβαιώθηκαν από τις Βουλγαρικές αρχές, ενώ από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν είχε προβεί κατά τα έτη 2016 και 2017 σε αγορές εμπορευμάτων που να έχουν σχέση με τα πωληθέντα προϊόντα προς την και συνεπώς δεν είχε την δυνατότητα πώλησης των ως άνω προϊόντων ενώ και από τα σχετικά εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης προς την δεν υφίστανται αξιόπιστα στοιχεία ούτε ως προς τα πωληθέντα είδη και την μεταφορά αυτών αλλά ούτε και υφίστανται στοιχεία εξόφλησης αυτών (ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες

12-20 της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.). Επισημαίνεται ότι από την ανωτέρω επιχείρηση ο προσφεύγων είχε λάβει επίσης πενήντα τέσσερα (54) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 212.603,68€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 34.408,79€, στο φορολογικό έτος 2016 καθότι η εν λόγω επιχείρηση στα πλαίσια των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν κρίθηκε ως συναλλακτικά ανύπαρκτη και στο πλαίσιο των διαπιστώσεων αυτών εκδόθηκαν οι σχετικές οριστικές πράξεις, τις οποίες ο προσφεύγων αμφισβήτησε με την με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθ..... Απορριπτική Απόφαση.

- Δεν διαπιστώθηκε καμία πληρωμή προς την εν λόγω επιχείρηση κατά τα έτη 2016 και 2017.

2. Ο προσφεύγων έλαβε από την ατομική επιχείρηση τριάντα οκτώ (38) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 185.999,09 € πλέον Φ.Π.Α. 21.179,81 €, (για την προμήθεια αραβοσίτου και κριθαριού). Η εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση, σύμφωνα με την συνταχθείσα από Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αναλυτικό απόσπασμα αυτής αναφέρεται στις σελ.27-42 της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), έχει κριθεί πως εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων μεταξύ των οποίων και τα ως άνω στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων, καθώς για την εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση και ως προς τις συναλλαγές που αφορούν στα ανωτέρω προϊόντα κατά βάση διαπιστώθηκαν τα εξής :

- Κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε την η εν λόγω επιχείρηση δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα έδρα της.

- Από τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών για τα έτη 2017 και 2018 διαπιστώνεται ότι δεν δηλώνονται αγορές αλλά δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 5.321,52 ευρώ ενώ δηλώνονται τεράστιες αναλογικά πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας άνω των 4.000.000,00 ευρώ (1.600.000 ευρώ για το 2017 και 2.500.000 για το 2018). Σημειώνεται ότι τα εν λόγω στοιχεία εσόδων δεν δηλώνονται ούτε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ετών 2017 και 2018 αλλά ούτε και στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

- Από τα στοιχεία του VIES και στα πλαίσια διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας διαπιστώθηκε ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που δήλωνε η ως άνω επιχείρηση από την Ιταλία δεν αφορούσαν την ίδια αλλά άλλη νομική οντότητα (σχετικ. Σελίδες 31-32 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).

- Από τα στοιχεία του VIES και στα πλαίσια διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας διαπιστώθηκε ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που δήλωνε η ως άνω επιχείρηση από την Βουλγαρία είτε αφορούσαν σε συναλλαγές με βουλγαρικές επιχειρήσεις που δεν εντοπίστηκαν είτε οι αποκτήσεις δεν αφορούσαν την ίδια αλλά άλλη νομική οντότητα. (σχετικ. Σελίδες 32-37 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).

- Δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους.

- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.

- Δεν προέκυψε να απασχολεί προσωπικό κατάλληλο για την πραγματοποίηση του μεγάλου όγκου των συναλλαγών που δήλωνε.

- Δεν είχε στην κατοχή της αποθέματα εμπορευμάτων.

- Το σύνολο των αποδεδειγμένων και πραγματικών αγορών της εταιρείας, φαίνεται να παραδόθηκε απευθείας σε έδρα άλλης οντότητας και όχι του προσφεύγοντος.

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν πλήρωσε κανένα προμηθευτή εκτός εκείνων των εταιρειών οι οποίες ωστόσο αφορούσαν σε αγορές που είχαν παραδοθεί όχι στην ίδια αλλά σε άλλη νομική οντότητα. (σελ. 38 οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ ΚΕΦΟΜΕΠ). Ενώ ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις των λογαριασμών της διαπιστώθηκε ότι ενώ έχει δηλώσει πωλήσεις εμπορευμάτων σε 24 πελάτες προκύπτουν καταθέσεις μόνο από 11 πελάτες και μόνο σε τρείς εξ' αυτών προκύπτει αντιστοιχία με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

- Επίσης από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας δεν διαπιστώθηκε καμία πληρωμή από τον προσφεύγοντα.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος προέβη στις ως άνω διαπιστώσεις ως προς τις επιχειρήσεις αξιοποιώντας πληροφορίες από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του συστήματος «taxis», πληροφορίες από το σύστημα «elenxis», από την «Δ.ΗΛΕ.Δ.», από κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, καθώς και από τις απαντήσεις σε σχετικά αιτήματα προς τις αρχές της Ιταλίας και της Βουλγαρίας για Διοικητική Συνδρομή.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι οι ως άνω συναλλαγές του προσφεύγοντος με τις ως άνω επιχειρήσεις σύμφωνα με τις σχετικές από Εκθέσεις Ελέγχου Ε.Λ.Π. και ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κρίθηκαν ανύπαρκτες καθότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν είχαν την δυνατότητα να πουλήσουν τα προϊόντα που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια ενώ και ο προσφεύγων από την πλευρά του και ενώ αμφισβητεί τα πορίσματα των διενεργηθέντων ελέγχων, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του περί πραγματοποίησης αυτών, ήτοι ισχυρίζεται ότι η μεταφορά των προϊόντων πραγματοποιήθηκε με μεταφορικά μέσα των ως άνω επιχειρήσεων ωστόσο αφενός οι ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις δεν είχαν ούτε την δυνατότητα πώλησης αλλά ούτε και μεταφορικά μέσα για να πραγματοποιήσουν τις παραδόσεις αυτών ως ανατιολόγητα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να τεκμηριώνει τα ανωτέρω προβαλλόμενα περί φυσικής μεταφοράς από τις ως άνω επιχειρήσεις ούτε άλλωστε προσκομίζει και στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων με τραπεζικό μέσο. Ο προσφεύγων ως προς την πρώτη εκδότρια επιχείρηση αναφέρει ότι δεν δύναται να εντοπίσει τις επιταγές των πελατών του με τις οποίες εξόφλησε την άνω επιχείρηση, ενώ ως προς την δεύτερη είτε προσκομίζει αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης που φέρουν όμως διαφορετική υπογραφή σε σχέση με το δείγμα υπογραφής που υφίσταται στην Τράπεζα Πειραιώς, είτε αφορούσαν συναλλαγματικές χωρίς αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά, είτε επιταγές σε διαταγή του προσφεύγοντος (μόνο η εμπρόσθια όψη) από τις οποίες δεν προκύπτει καμία συσχέτιση-πληρωμή με την ως άνω επιχείρηση, είτε επιταγές τρίτων που επίσης δεν προκύπτει καμία συσχέτιση ούτε με τον προσφεύγοντα αλλά ούτε και καμία συσχέτιση/πληρωμή με την ως άνω επιχείρηση.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και περί καλής πίστης από την πλευρά του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Άλλωστε όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). Προς τούτο αρκεί, η φορολογική αρχή 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 αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης 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 (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

- Ως προς ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης:

Για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς φόρου, στο οποίο ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε τις απόψεις/αντιρρήσεις του επί των διαφορών του ελέγχου, τις οποίες η φορολογική αρχή κατόπιν αξιολόγησης αυτών δεν έκανε δεκτές (σελ. 66 – 81 της σχετικής από Έκθεσης Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, σελ. 59-75 της σχετικής από Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ και σελ. 46-60 της σχετικής από Έκθεσης Ελέγχου ΕΛΠ) και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ΚΦΔ και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, τόσο ως προς την εικονικότητα των ανωτέρω συναλλαγών όσο και ως προς τις λοιπές διαφορές, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στις από εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID:) ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017.

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

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	145.693,77
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	29.836,25
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	72.846,89
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	248.376,91

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2017)

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	38.100,82
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	19.050,41
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	57.151,23

(ως η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.