ΕΛΛΗΝΙΚΗΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
Ταχ. Δ/νση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 13/3/2024

Αριθμός απόφασης: 665

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του 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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β΄ /25.11.2022).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία "....", με ΑΦΜ ..... και έδρα στην .... του Δήμου ..... κατά: α) της υπ' αριθμ...../11-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Πράξη Επιβολής Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθμ. ...../11-10-2023 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 11.10.2023 : α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της ΔΟΥ Πύργου και τις συνημμένες σε αυτές ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 03/01/2022 πληροφοριακές εκθέσεις Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), Φορολογίας Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ .

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου.

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

Επί της από 21.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία "....", με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ. ...../11-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 449.550,61€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 224.775,31€, ήτοι συνολικό ποσό 674.325,92€, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο ως εκπεστέων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα και της προσθήκης στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας σαράντα έξι (46) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.550.174,50 €, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση εκδόσεως της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ .....

Β) Με την με αριθμό ...../11-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 405.041,36€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 202.520,72€, ήτοι συνολικό ποσό 607.562,08 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της δηλωθείσας με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ αξίας φορολογητέων εισροών που αφορά στην καθαρή αξία των σαράντα έξι (46) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο σύνολο της συναλλαγής, ποσού 1.550.174,50 €, πλέον ΦΠΑ 382.041,88 €, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση εκδόσεως της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ .....

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 11.10.2023 : α) Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της ΔΟΥ Πύργου .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε εκτέλεση της με αριθμό ...../28-01-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.

4172/2013 περί φορολογίας εισοδήματος και ν.2859/2000 περί Κώδικα ΦΠΑ στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, για τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2017.
Αφορμή για τη διενέργεια του κατά τα ανωτέρω μερικού ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ...../03-01-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, με το οποίο κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Πύργου λόγω αρμοδιότητας, οι με ημερομηνία θεώρησης 03/01/2022 πληροφοριακές εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που αφορούν στην προσφεύγουσα.
Με το ίδιο έγγραφο κοινοποιήθηκε και η από 03/01/2022 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. ...../28-01-2022 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου και εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Πύργου (σε προγενέστερο χρόνο) , οι με αριθ. ...../04-03-2022 και ...../04-03-2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, με τις οποίες καταλογίσθηκαν παραβάσεις για μη ανταπόκριση σε σχετικές προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών και λοιπών αρχείων- λογιστικών βιβλίων, παροχή πληροφοριών και μη διαφύλαξη - απώλεια λογιστικών στοιχείων αγορών, τις οποίες και αποδέχθηκε η προσφεύγουσα.
Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της ....., η οποία υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 06/09/2017 διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω οντότητα είναι φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία έλαβε και εξέδωσε πλήθος εικονικών τουλάχιστον συνολικής καθαρής αξίας 4.200.000,00 πλέον ΦΠΑ.
Η επιχείρηση ..... Α.Β.Ε.Ε. έλαβε, σύμφωνα με την ίδια έκθεση των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, από την ως άνω επιχείρηση της ..... (ΑΦΜ .....) σαράντα έξι (46) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία με καθαρή αξία 1.550.174,50€ πλέον ΦΠΑ 382.041,88€, δηλαδή με συνολική αξία 1.922.216,38€. Τα παραστατικά αυτά δεν προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα ..... Α.Β.Ε.Ε., επικαλούμενη καταστροφή των λογιστικών της αρχείων από ανώτερη βία (.....). Περαιτέρω ισχυρίστηκε με έγγραφο υπόμνημά της ότι εξόφλησε το σύνολο των συναλλαγών της με τη ..... (1.922.216,38€), με μετρητά.
Ο υπό κρίση έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω δεδομένων, δεν αναγνώρισε τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης των αγορών/δαπανών που αναγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά και προέβη στον καταλογισμό των διαφορών με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα λογιστικά της αρχεία καταστράφηκαν από ανώτερη βία (.....) και ως εκ τούτου συντρέχει η απόλυτη αδυναμία της να προσκομίσει τα αιτούμενα από την Φορολογική Αρχή λογιστικά στοιχεία και αρχεία, όπως τα παραστατικά των εσόδων και των δαπανών ούτε τα στοιχεία διακίνησης ούτε -βεβαίως- και τις εξοφλήσεις αυτών σε όσες περιπτώσεις είχε σχετικώς εξοφλήσει.
- Δεν υπήρξε επαρκής θεμελίωση και απόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, σε κάθε δε περίπτωση η ίδια υπήρξε καλόπιστη ως προς την φερόμενη εικονικότητα τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται *: «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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».*

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:
*«...**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 όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότου, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, *« Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου**. Εξ άλλου, 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.»

Επειδή, με την **ΣτΕ 1238/2018** κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:
«*Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.*
*Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 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 συνήθεις 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.»

Περαιτέρω στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: *«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... 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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β΄ και γ΄ ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «*Γενικά. Ο νέος*

Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. Άρθρο 22: Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. [...]. β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...]. ***γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.*** *Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...].»*

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «*Κοινοποίηση της με αριθμό ...../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. ...../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 τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (Φ ΠΑ), ορίζεται ότι: «*1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., 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 οποίον επιβαρύνθηκαν*,...».

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτεται από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.
Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-...../09 σκ.37, C ..../02 σκ. ...., C -..../07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. ...../2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. ...../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, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :
«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή από 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».*

Επειδή από 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 το υπ' αριθ. πρωτ. ...../03-01-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, και τις συνημμένες σε αυτό με ημερομηνία θεώρησης 03/01/2022 πληροφοριακές εκθέσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία έλαβε και εξέδωσε πλήθος εικονικών τουλάχιστον συνολικής καθαρής αξίας 4.200.000,00 πλέον ΦΠΑ και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2017, ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε (46) εικονικά φορολογικά στοιχεία, με καθαρή αξία 1.550.174,50€ πλέον ΦΠΑ 382.041,88€, δηλαδή με συνολική αξία 1.922.216,38€.

Ειδικότερα από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις στην εκδότρια επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές καθώς δεν διέθετε αποθέματα και το ύψος των αγορών της δεν επαρκούσε για την προμήθεια των αναγραφόμενων

στα φορολογικά στοιχεία εμπορευμάτων. Περαιτέρω δεν διέθετε εξειδικευμένο προσωπικό και επίσης ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές δεν υπήρχαν σχετικά στοιχεία ως προς την διακίνηση των αγαθών ενώ ως προς την εξόφληση των τιμολογίων η προσφεύγουσα αναφέρθηκε σε εξόφληση αυτών με μετρητά .

Επειδή ειδικότερα στις με ημερομηνία θεώρησης 11.10.2023 : α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της ΔΟΥ Πύργου (σελ. 8), βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται τα εξής:

"Από την με ημερ. Θεώρησης 03/01/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ΥΕΔΔΕ) ΠΑΤΡΑΣ -ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ Α1, η οποία αποτελεί στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις από την έρευνα της ανωτέρω υπηρεσίας, από τις οποίες αποδεικνύεται η εικονικότητα των ληφθέντων από την ελεγχόμενη εταιρεία φορολογικών στοιχείων:

«.....Συμπερασματικά με βάση τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη ..... αλλά και από όσα παραπάνω παραθέσαμε με βάση την έρευνα που πραγματοποιήσαμε στην επιχείρηση ..... με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση αυτής προκύπτουν τα εξής: Για την επιχείρηση ..... με Α. Φ.Μ. .....:

α) Από τις συνολικές καθαρές δαπάνες-αγορές που προσκομίστηκαν (502.750,20€), ποσό καθαρής αξίας 397.190,55€ αφορούσε σε λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων. Δαπάνες καθαρής αξίας 75.675,36€ αφορούσαν σε αγορές ξυλείας (μελαμίνες πόρτες mdf, πάνελ κλπ) και μεταφορικά έξοδα αυτών. Πόσο καθαρής αξίας 7.735,69€ αφορούσε σε αγορές λοιπών υλικών συμπεριλαμβανομένων υλικών οικοδομής (τσιμέντα, χρώματα κλπ.) μέρος των οποίων πραγματοποιήθηκε για το στήσιμο του υποκαταστήματος ....., για το οποίο δηλώθηκε έναρξη την 6/9/2017. Λοιπά έξοδα καθαρής αξίας 22.148,60€ αφορούσαν σε αγορές παγίων του ..... και ειδών προς πώληση σε αυτό (ποτά, ξηροί καρποί, αναψυκτικά κλπ), καθώς επίσης και σε δαπάνες καυσίμων, ηλεκτρικού ρεύματος εξόδων σε εστιατόρια, επισκευής και συντήρησης οχημάτων.

β) Με τέτοιο ύψος αγορών και χωρίς απασχολούμενο προσωπικό (πλην ενός ανειδίκευτου εργάτη και μιας καθαρίστριας που προσελήφθησαν την 8/11/2017) ήταν αδύνατο να πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις υπηρεσιών καθαρής αξίας 1.094.843,63€ και εμπορευμάτων καθαρής αξίας 3.621.074,16 €, ήτοι τζίρος συνολικής καθαρής αξίας 4.715.917,79€(εκ των οποίων 4.709.256,08€ αφορούσε σε πωλήσεις από το κεντρικό). Συνεπώς κρίθηκε ότι εκδόθηκαν από την επιχείρηση εικονικά φορολογικά στοιχεία απροσδιορίστου πλήθους και τουλάχιστον συνολικής καθαρής αξίας 4.200. ΟΟΟ€ πλέον ΦΠΑ.

γ) Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος καταχωρώντας σε αυτές ανύπαρκτες δαπάνες και αγορές προσπαθώντας να μειώσει τα ποσά φόρων προς απόδοση που προέκυπταν με βάση την έκδοση εικονικών στοιχείων της επιχείρησης και με τις οποίες βεβαιώθηκαν ελάχιστα ποσά για καταβολή.

δ) Από τα Δελτία Αποστολής — Τιμολόγια Πώλησης έκδοσης ..... που τέθηκαν στη διάθεση της έρευνας φέρεται να πραγματοποιήθηκαν μεταφορές εμπορευμάτων προς πώληση από την έδρα αυτής στη ΒΙ.ΠΕ Πατρών με το φορτηγό ιδιοκτησίας της με αρ. κυκλοφορίας ..... την ίδια ημερομηνία σε διαφορετικούς προορισμούς. Περαιτέρω, η ..... δεν προσκόμισε και δεν δήλωσε στις ΜΥΦ δαπάνες διοδίων ή/και εισιτηρίων με πλοία της αντίστοιχης γραμμής. Συνεπώς δεν προκύπτει η πραγματοποίηση δρομολογίων με το Φορτηγό Ι.Χ ιδιοκτησίας της με αρ. κυκλοφορίας ..... σε προορισμούς όπως ενδεικτικά

..... κλπ και άρα δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών που φέρεται να πούλησε με βάση τα Δ.Α.-Τ.Π. που εξέδωσε, για μεταφορές που αναγράφεται σε αυτά ότι πραγματοποιήθηκαν με το Φορτηγό Ι.Χ με αρ. κυκλοφορίας ..... Καθώς επίσης και από το παρόντα έλεγχο προέκυψε ότι:

α)Η επιχείρηση ..... Α.Ε.Β.Ε. έλαβε 46 φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. ..... τα οποία καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία με καθαρή αξία 1.550.174,50 ευρώ πλέον ΦΠΑ 382.041,88 ευρώ, ήτοι συνολική αξία 1.922.216,38 ευρώ για το 2017, αντιπροσωπεύοντας ποσοστό 42,80% των συνολικών ετήσιων πωλήσεων εμπορευμάτων της επιχείρησης .....,

β) Η ..... δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα υπόψη παραστατικά που ζητήθηκαν προβάλλοντας ισχυρισμούς περί καταστροφής των λογιστικών αρχείων συνεπεία ανωτέρας βίας, ήτοι του φονικού κυκλώνα «.....». Ωστόσο προκύπτει ότι οι υπεύθυνοι της επιχείρησης δεν επέδειξαν τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των αρχείων αυτής ως όφειλαν να κάνουν με την εφαρμογή προσήκουσας πολιτικής ασφαλείας, πόσο δε μάλλον όταν ήταν βέβαιη η έλευση καταστροφικού κυκλώνα στη περιοχή. Επίσης ενώ μπορούσαν να απευθυνθούν στη προμηθεύτρια για χορήγηση αντιγράφων των τιμολογίων, δεν το έπραξαν προκειμένου να διευκολύνουν τη διενεργούμενη έρευνα.

γ) Από την επεξεργασία 42 εκ των 46 συνολικά παραστατικών τα οποία είχαν προσκομιστεί σε αντίγραφα από τη ..... και που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης με συνολική αξία 1.810.417, 98€ με βάση την περιγραφή τους προκύπτει ότι αφορούσαν σε προμήθειες ξυλείας και προϊόντων από ξύλο. Η έρευνα λαμβάνει υπόψη ότι και τα λοιπά τέσσερα στοιχεία αφορούσαν σε ανάλογα είδη ξυλείας με την επιφύλαξη προσκόμισης αυτών.

δ) Η ελεγχόμενη εξέδωσε οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία προς την ..... για το έτος 2017 συνολικής αξίας 145.263,67€, τα οποία δεν προσκομίστηκαν μετά από πρόσκληση. Από την εξέταση ενός φορολογικού στοιχείου (αρ...../26-4-2017Δ.Α.-Τ,Π) το οποίο ήταν το μόνο που είχε προσκομιστεί από τη ..... συνολικής αξίας 722,45€ προέκυψε ότι η μεγαλύτερη αξία του (κατά 67%) αφορούσε σε καδρόνια και επένδυση, υλικά τα οποία φέρεται να αγόρασε η ελεγχόμενη σε μεταγενέστερο χρόνο αλλά σε πολύ μεγαλύτερες ποσότητες και αξίες από τη .....

ε)Δεν υπήρχε η συναλλακτική δυνατότητα από την εκδότρια να πουλήσει τα υλικά που προκύπτουν με βάση τα παραστατικά που εξέδωσε στην ..... Α.Ε.Β.Ε. και εξετάστηκαν, καθώς δεν επαρκούσαν ούτε οι αγορές της ούτε τα αποθέματά της.

στ) Δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των υλικών που φέρεται να αγοράστηκαν.

ζ) Δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά εξόφλησης ωστόσο για την εξόφληση του συνόλου των συναλλαγών ποσού 1.922.216,38€ η ..... Α.Ε.Β.Ε. βεβαίωσε με έγγραφο υπόμνημά της ότι εξόφλησε τη ..... με μετρητά. Ακόμα κι αυτός ο τρόπος εξόφλησης - έστω και έκνομος με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ - αμφισβητείται, καθώς με βάση τις καταχωρήσεις στη καρτέλα της υπόψη προμηθεύτριας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη φέρεται να χορήγησε με μετρητά το ποσό 850.000 ευρώ μέσα σε διάστημα 3 ημερών (29-31/12/2017), σε μια περίοδο δηλαδή όπου ίσχυαν τα capital controls, ήτοι ο περιορισμός στη κυκλοφορία μετρητών.

η) Καθώς στην επιχείρηση ..... απασχολήθηκε επί της ουσίας μόνο ο σύζυγος ..... με ΑΦΜ ....., ο οποίος είχε αποδεδειγμένη 15ετή εμπειρία (2000-2015) με τη δραστηριότητα ..... (όχι .....), μιας και ασκούσε ατομική επιχείρηση στο παρελθόν, κρίθηκε αδύνατο με βάση την επιχειρηματική λογική και πρακτική η ελεγχόμενη να χρησιμοποίησε μεσάζοντα και μάλιστα από τη Πάτρα για τη πραγματοποίηση τόσο μεγάλης αξίας αγορών και να μην απευθύνθηκε απευθείας σε βιομηχανίες παραγωγής ....., μερικές από τις οποίες και εμφανίζει στην ιστοσελίδα της ότι συνεργάζεται (.....)

και που από την έρευνα αποδείχθηκε η πραγματοποίηση συναφών αγορών για το ελεγχόμενο έτος με βάση τις καταστάσεις για τη διασταύρωση συναλλαγών (ΜΥΦ).
θ) Περαιτέρω από την επεξεργασία των ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και της ..... βρέθηκε να έχουν κοινό προμηθευτή προϊόντων ..... (.....ΕΠΕ με ΑΦΜ .....).
ι) Η ..... Α.ΕΒ.Ε. δεν προσδιόρισε, ούτε έδωσε κάποια πληροφορία σχετικά με τη ταυτότητα των προσώπων-προμηθευτών που φέρεται να πραγματοποίησαν τις όποιες συναλλαγές, έστω κι άν η έρευνα κατέδειξε την πιθανότητα ύπαρξης υποκρυπτόμενων προσώπων, καθώς συνολικά η ..... Α.Ε.Β.Ε. έστειλε μέσω εμβασμάτων από το τραπεζικό της λογαριασμό με αρ. ..... που τηρεί στη Τράπεζα ..... (IBAN ....) σε πιθανολογούμενο ως υποκρυπτόμενα πρόσωπα το ποσό του 1.993.120,00€ (καθαρά 1.860.242,00€) λαμβάνοντας υπόψη και τις πιστώσεις που δέχτηκε αντίστοιχα). Ωστόσο η ελεγχόμενη επιχείρηση απέρριψε κατηγορηματικά οποιαδήποτε εμπλοκή των προσώπων αυτών για τις συναλλαγές που εξετάστηκαν».

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων είναι επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη (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) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 το βάρος απόδειξης αναφορικά με την πραγματοποίηση μιας δαπάνης το φέρει το φορολογούμενο και επικαλούμενο τη δαπάνη αυτή πρόσωπο και όχι η Φορολογική Διοίκηση, αφού το γεγονός της πραγματοποίησης μιας δαπάνης είναι κάτι που «ωφελεί» το πρόσωπο αυτό και όχι τη Φορολογική Διοίκηση και στο πλαίσιο της διαδικασίας (εξέτασης) της ενδικοφανούς προσφυγής το κάθε μέρος (προσφεύγουσα/προσφεύγων και Φορολογική Διοίκηση) φέρουν το βάρος να αποδείξουν τους ισχυρισμούς που τους «ωφελούν». Επομένως, εν προκειμένω η προσφεύγουσα φέρει το βάρος να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτήν αγορές αγαθών ή/και υπηρεσιών που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής της και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθώς ούτε το γεγονός της απόκτησης ενός αγαθού/μιας υπηρεσίας από επαχθή αιτία ή πάντως έναντι καταβολής χρηματικού ποσού είναι αυτονόητο ούτε το ύψος του τυχόν ανταλλάγματος.

Επειδή, επίσης η προσφεύγουσα, ως λήπτης στοιχείων εκδοθέντων από την ως άνω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, ενώ αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας, η προσφεύγουσα εξακολουθεί από την πλευρά της να ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε συναλλαγές με την εκδότρια, χωρίς ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να τεκμηριώνεται με στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι

όντως η εκδότρια επιχείρηση δραστηριοποιήθηκε και συναλλάχθηκε μαζί της και να ανατρέπουν το πόρισμα των ως άνω ελέγχων που διενεργήθηκαν. Η προσφεύγουσα προβάλλει αδυναμία στην προσκόμιση στοιχείων επικαλούμενη λόγο ανωτέρας βίας, ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς για την μη διαφύλαξη και μη προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων, κατόπιν αξιολόγησης των πραγματικών δεδομένων, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν υφίσταται λόγος ανωτέρας βίας και καταλόγισε σχετική παράβαση στην προσφεύγουσα την οποία και η προσφεύγουσα αποδέχθηκε.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].»*

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 11.10.2023 : α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της ΔΟΥ Πύργου, και τις συνημμένες σε αυτές ως αναπόσπαστο μέρος με ημερομηνία θεώρησης 03/01/2022 πληροφοριακές εκθέσεις Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), Φορολογίας Εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ ,επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 21.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία "....", με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση : α) της υπ' αριθμ. ...../11-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και β)της υπ' αριθμ. ...../11-10-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου.

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

Α) Φορολογία Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου εισοδήματος	**449.550,61**
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	**224.775,31**
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	**674.325,92**

(Ως η υπ' αριθ. ...../11-10-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου)

Β) **Φορολογία Φ.Π.Α.**

Φορολογική περίοδος 01/01/2017 έως 31/12/2017

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	**405.041,36**
Πρόστιμο του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ	**202.520,72**
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	**607.562,08**

(Ως η υπ' αριθ. ...../11-10-2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου)

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.