



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

22/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1581

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. με έδρα στον Αττικής, επί της οδού, αριθ., κατά α) της υπ' αριθ. /15-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. /15-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και γ) της υπ' αριθ.

...../15-12-2023 Πράξης Επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 29-01-2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./15-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 34.942,16 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 17.471,08 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 52.413,24 €.

β) Με την υπ' αριθ./15-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 52.434,74 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 26.217,38 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 78.652,12 €.

γ) Με την υπ' αριθ./15-12-2023 Πράξη Επιβολής Ειδικής κύρωσης του άρθ. 8§12 του ν. 1882/1990 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ειδική κύρωση ποσού 52.434,74 € επειδή αποδέχτηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή καθαρής αξίας 218.762,65 € πλέον ΦΠΑ 52.434,74 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης 15-12-2023 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ./7-9-2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας για το φορολογικό έτος 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/11-11-2020 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «.....» έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία, εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022, που εξέδωσε ο συναλλακτικά ανύπαρκτος «..... με αντικείμενο κατασκευή εξωτερικών ενδυμάτων και Α.Φ.Μ. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/21-

12-2022 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/21-12-2022 έγγραφα της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022, που εξέδωσε ο συναλλακτικά ανύπαρκτος «.....», με αντικείμενο και με Α.Φ.Μ.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους 218.762,65 € και διαφορά στην αξία των φορολογητέων εισροών ύψους 52.434,74 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέν ότι ποσό έχει καταβληθεί, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Ανυπόστατο των προσβαλλόμενων πράξεων διότι φέρουν προφανή νομικά ελαττώματα αυξημένης βαρύτητας, άλλως ακυρότητα λόγω παντελούς έλλειψης αιτιολογίας.** Οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται στα πορίσματα της ΥΕΔΔΕ, τα οποία εντούτοις δεν περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου, ούτε αποτελούν μέρος του διοικητικού φακέλου με αποτέλεσμα να συντρέχει πρόδηλη έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- **Μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών από την φορολογική αρχή – απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών και της καλής πίστης της εταιρείας μας ως προς το πρόσωπο της εμφανιζόμενης εκδότριας.** Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούσαν σε πώληση αγαθών που η επιχείρηση εμπορεύεται, υφίστανται πλήρη παραστατικά που αποδεικνύουν την εξόφληση αυτών, όλες οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα πληρωμής, η εταιρεία δήλωσε συννόμως τις συναλλαγές στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών και ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή, διέθετε δηλωμένη έδρα και δραστηριοποιούνταν μέσω πωλητών στον κλάδο.
- **Απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και της καλής πίστης της εταιρείας αναφορικά με το ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, καθώς και ότι ήταν πράγματι η φερόμενη ως εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.**
- **Μη νόμιμη άρνηση δικαιώματος έκπτωσης της αξίας των τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών λόγω καλής πίστης κατά την λήψη του τιμολογίου και σε κάθε περίπτωση (επικουρικά) μη γνώσης ενδεχόμενης συμπαιγνίας του εκδότη με τρίτους που εμφανίσθηκαν ως συναλλασσόμενοι.**
- **Μη νόμιμη επιβολή ειδικής κύρωσης του άρ. 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου. Ακυρότητα προσβαλλόμενης πράξης.** Οι εκδότες είναι υπαρκτά πρόσωπα και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να βεβαιώσει σε αυτούς τον αναλογούντα στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ΦΠΑ και στην συνέχεια να επιδιώξει την είσπραξη των βεβαιωθέντων με την λήψη αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

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

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

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

[...]

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

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

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται 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 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του 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, 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 αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την

επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

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

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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, εν προκειμένω, από το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/11-11-2022 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία πενήντα εννιά (59) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, που εξέδωσε ο συναλλακτικά ανύπαρκτος «.....», (με αντικείμενο δραστηριότητας), με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 117.949,91 € πλέον ΦΠΑ ποσού 28.307,85 €. Η εν λόγω αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο καθώς όπως προκύπτει από την εικόνα του ELENXIS ουδέποτε έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., έχει υποβάλει μηδενικές δηλώσεις εισοδήματος από το έτος 2007 έως και το έτος 2015 και δεν έχει απασχολήσει εργατοϋπαλληλικό προσωπικό και επομένως, δεν είχε την δυνατότητα διενέργειας συναλλαγών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/21-12-2022 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022/21-12-2022 έγγραφα της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τριάντα πέντε (35) φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022, που εξέδωσε ο συναλλακτικά ανύπαρκτος «..... χονδρικό εμπόριο με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 100.812,74 € πλέον ΦΠΑ ποσού 24.195,18 €. Σύμφωνα με την από 29-01-2024 έκθεση απόψεων του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικά με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία:

«Η περί εικονικότητας αυτή κρίση του ελέγχου στηρίζεται και αποδεικνύεται από τα εξής:

1) Η επιχείρηση, ΑΦΜ,, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ, πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 07/12/2016, με αντικείμενα 1.

.....
Η εκδότρια επιχείρηση δήλωσε ως έδρα μισθωμένο κατάστημα επί της οδού, ΑΘΗΝΑ στην οποία δεν υφίσταται διότι από τον επιτόπιο έλεγχο (όπως προκύπτει από την

έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ημερομηνία 08-05-2017 μέρος της οποίας παραθέτουμε ανωτέρω) αλλά και από τον ευρύτερο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται, το μισθωτήριο είχε συναφθεί για χρονικό διάστημα μόνο πέντε μηνών τα έτη 2016-2017 και στη συνέχεια μισθώθηκε σε άλλο φυσικό πρόσωπο, αλλά και τα στοιχεία επικοινωνίας του ελεγχόμενου(τηλέφωνο- email- διεύθυνση κατοικίας επί της οδού στην) είναι ανενεργά. Έκτοτε δεν υπέβαλε δήλωση μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ. Επισημαίνεται ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τον φέρουν ως διεύθυνση έδρας

Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου κ. (ΑΦΜ:.....) δηλώνει εισοδήματα προερχόμενα από το συγκεκριμένο κατάστημα που μισθώθηκε στο για το χρονικό διάστημα μόνο από 1/12/2016 έως 1/5/2017 δηλαδή για 5 μήνες.

2) Δεν λειτουργεί στην έδρα που υπάρχει αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της.

3) Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

4) Η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε δηλώσεις Φ.Π.Α στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μέσω internet μόνο το 4^ο τρίμηνο 2016 και το 1^ο τρίμηνο 2017 και συμπεριέλαβε σε αυτές μεγάλα ποσά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζονται στις δηλώσεις δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα καθώς είναι εμφανής η αναντιστοιχία τους μεταξύ των δηλωθέντων ποσών αγορών- δαπανών καθώς και των δηλώσεων τρίτων αντισυμβαλλομένων με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών (Μ.Υ.Φ).

Είναι προφανές ότι οι συγκεκριμένες δηλώσεις έχουν συνταχθεί με ιδιαίτερη επιμέλεια ώστε από το αποτέλεσμα να μην προκύπτει φόρος για καταβολή ή το ποσό που προκύπτει να είναι το ελάχιστο δυνατό.

5) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

6) Στην χρήση 2016 ο βασικός προμηθευτής Α.Φ.Μ.: συγκεντρώνει ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας. Η εν λόγω επιχείρηση από την οποία εμφανίζεται να αγοράζει εμπορεύματα, όπως διαπιστώθηκε έχει ανασταλεί η χρήση του Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α του διότι έχει καταστεί μη έγκυρος, λόγω του ότι έχει κριθεί «εξαφανισμένος έμπορος» σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1200/2.9.2015 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1088/2017.

7)δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στις λήπτριες επιχειρήσεις και συνεπώς, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

8).....

9).....»

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω ατομικές επιχειρήσεις, κατά το υπό κρίση έτος 2017 ήταν πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτα καθώς ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσουν τις παροχές που φερόταν να προσφέρουν. Στο σύνολό τους οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν διέθεταν τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις, κ.α.) για να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που εμφανίζονται να πραγματοποιούν στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ενώ επιπλέον, φέρονται να παρείχαν υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και ως εκ τούτου το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσαν είναι εικονικά, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις ήταν κατά το έτος 2017 φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1238/2018).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες αγορές είναι πραγματικές δεδομένης της μετέπειτα μεταπωλήσεως τους και επιπλέον, ότι τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν τραπεζικά.

Επειδή, σύμφωνα με την από 14-9-2022 Έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκύπτει ότι τα ανωτέρω δεδομένα είναι χαρακτηριστικά του μηχανισμού απάτης του αφανούς εμπόρου ή τύπου carousel, ήτοι:

«...ο έλεγχος θεωρεί ότι η επιχείρηση ΑΦΜ, συστάθηκε από «εικονικό πρόσωπο» που εμφανίζεται ότι αγοράζει εμπρεύματα (...) από κράτη μέλη της Ε.Ε χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α στο τιμολόγιο (όπως άλλωστε προβλέπεται), ενώ στην πραγματικότητα, τα εμπορεύματα έχουν πωληθεί στην εσωτερική αγορά και ο Φ.Π.Α δεν έχει αποδοθεί.

Το ελεγχόμενο πρόσωπο στερείται περιουσιακών στοιχείων και η οντότητα συστάθηκε με απώτερο στόχο να καταληφθεί αδρανής χωρίς να προβεί σε διακοπή της δραστηριότητάς της. Εμφανίζει μεγάλα ποσά ενδοκοινοτικών αγορών που εξοφλούνται μεν από τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου πλην όμως τα χρήματα προέρχονται από τις λήπτριες επιχειρήσεις, χωρίς να υπάρχει πιθανότητα είσπραξης των φόρων, αφού υποβάλλονται δηλώσεις που έχουν συνταχθεί έτσι ώστε να μην προκύπτει φόρος για καταβολή.

Συνεπώς, οι κρινόμενες συναλλαγές που διενεργήθηκαν, παρουσιάζουν έντονα τα χαρακτηριστικά μηχανισμού που λειτουργεί ως μηχανισμός απάτης του αφανούς εμπόρου ή του τύπου carousel.

Τα χαρακτηριστικά του μηχανισμού συνίσταται στο ότι σε αυτόν εμπλέκονται διάφορες εταιρείες που πωλούν η μια στην άλλη σε εγχώρια αγορά αγαθά ή υπηρεσίες, τα οποία εισάγονται χωρίς ΦΠΑ από προμηθευτή (την αποκαλούμενη εταιρεία-όχημα) σε άλλη χώρα της ΕΕ.....».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικώς ανύπαρκτα, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τους εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρ. 22 του ν. 4172/2013:

«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:

[...]

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 την ΠΟΛ. 1113/2015 «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 άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «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, ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2016 «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης της αξίας των τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών λόγω καλής πίστης κατά την λήψη του τιμολογίου και σε κάθε περίπτωση

(επικουρικά) μη γνώσης ενδεχόμενης συμπαιγνίας του εκδότη με τρίτους που εμφανίσθηκαν ως συναλλασσόμενοι.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς προϋπόθεση είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Ομοίως, δεν δύνανται να αναγνωρισθούν ως φορολογητέες εισροές στη φορολογία Φ.Π.Α. εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθώς προϋπόθεση είναι οι δαπάνες να είναι πραγματικές και όχι μόνο να έχουν εκδοθεί για αυτές τα προσήκοντα νόμιμα φορολογικά στοιχεία και να έχουν καταχωρηθεί αυτά στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, όπως αβασίμως ισχυρίζεται ο προσφεύγων

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 15-12-2023 Εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή στο άρθρο 8§12 του ν. 1882 23.3.90 ορίζεται ότι: « 12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, **εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων**».

Επειδή στην 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μιν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Επειδή στην 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «.....η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, **οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.**»

Επειδή στην 1112401 /7336/0009Α/ΠΟΛ. 1249/10-11-1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...7. Ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής:

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/86, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

β. Εκτός από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος υποχρεούται να αποδώσει το ποσό του ΦΠΑ που προβλέπεται από τον νόμο, υποχρεούται και ο λήπτης των στοιχείων που, με βάση πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, ζήτησε και του επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε τον ΦΠΑ που δεν τον δικαιούται. Συνεπώς πρέπει και σ' αυτόν (τον λήπτη) με προσωρινή πράξη, να καταλογιστεί ο ΦΠΑ που επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

γ. Εκτός του καταλογισμού του κύριου ΦΠΑ σε βάρος των παραβατών, θα επιβληθούν οι παρακάτω διοικητικές και ποινικές κυρώσεις:

γα) Πρόσθετος φόρος, πλέον του κύριου φόρου, που δεν δηλώθηκε ή συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

γβ) Ειδικό πρόστιμο, ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύουν.

γγ) Άσκηση ποινικής δίωξης με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.1642/86...».

Επειδή σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: «σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001- εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001), ...η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Επειδή, με την ΣτΕ 594/2022, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Η εικονικότητα του τιμολογίου δεν απαλλάσσει τον εκδότη του από την υποχρέωση αποδόσεως στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στην αξία του τιμολογίου ως φόρου εκροών, η υποχρέωση δε αυτή είναι διακριτή από την φορολογική υποχρέωση του λήπτη του τιμολογίου.

Επιβάλλοντας, επομένως, η διάταξη του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 στον λήπτη του εικονικού τιμολογίου την απόδοση στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στην αξία τέτοιου τιμολογίου, στην περίπτωση που ο φόρος αυτός δεν έχει αποδοθεί από τον εκδότη, καθιερώνει, επιτρεπτή κατ' αρχήν ενοχή εις ολόκληρον του λήπτη για την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως του εκδότη (ΣτΕ 3292/2007 επτ.), δηλαδή φορολογικής υποχρεώσεως τρίτου, άσχετης με τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρεώσεως του λήπτη.»

Επειδή, όπως ρητά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, οι «.....» με αντικείμενο και με Α.Φ.Μ. και «.....» με αντικείμενο και με Α.Φ.Μ., είναι φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση επιβλήθηκε στο φορολογικό έτος 2017 σε βάρος της προσφεύγουσας- λήπτριας φορολογικών στοιχείων, ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, ενώ πρόκειται για υπαρκτούς εκδότες και εν λόγω η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να βεβαιώσει τον αναλογούντα στο ληφθέν φορολογικό στοιχείο ΦΠΑ και στη συνέχεια να επιδιώξει την είσπραξη των βεβαιωθέντων με την λήψη αναγκαστικών μέτρων διοικητικής εκτέλεσης.

Επειδή από έλεγχο στο σύστημα taxis προκύπτει ότι για τους εν λόγω εκδότες «.....» και «.....» έχει διενεργηθεί έλεγχος από το 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και από το ΚΕΦΟΜΕΠ αντίστοιχα και έχουν καταλογιστεί ποσά ΦΠΑ για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 (Πράξη/2023 και/2022 αντίστοιχα). Επιπλέον για τον αντισυμβαλλόμενο «.....» έχουν ληφθεί και μέτρα κατάσχεσης εις χείρας τρίτων.

Επειδή έχουν εκδοθεί οι με αριθ./2023,/2023,/2016 και/2019 αποφάσεις της ΔΕΔ που κρίνουν παρόμοιο θέμα.

Εν προκειμένω λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης δεν έχει φορολογικό, νομικό και νομολογιακό έρεισμα και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 23-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., και

α) την επικύρωση των με αριθ./15-12-2023 και/15-12-2023 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) την ακύρωση της με αριθ./15-12-2023 προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως κάτωθι:

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

Α) Υπ' αριθ./15-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής προστίμου – Φορολογικό έτος 2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού ποσού	34.942,16 €	34.942,16 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	17.471,08 €	17.471,08 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.413,24 €	52.413,24 €
----------------------------	--------------------	--------------------

Β) Υπ' αριθ./15-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α-Φορολογική περίοδος 01-01-2017 έως 31-12-2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	52.434,74 €	52.434,74 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	26.217,38 €	26.217,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	78.652,12 €	78.652,12 €

Γ) Υπ' αριθ./15-12-2023 Πράξη επιβολής Ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 - Φορολογικό έτος 2017:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	52.434,74 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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