



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1608

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

δ. 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».

ε. 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 24.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στο ....., θέση ....., νομού ..... κατά της με αριθμό ...../21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017 της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με

ημερομηνία θεώρησης 21.12.2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τις συνημμένες σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος: α) με ημερομηνία θεώρησης 24.2.2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την προσφεύγουσα επιχείρηση ....., β) με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... και γ) με ημερομηνία θεώρησης 13.7.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για την επιχείρηση .....

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

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

Επί της από 24.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ...../21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 55.217,52 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 27.608,76€, ήτοι συνολικό ποσό 82.826,28 €, 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 κατά το μέρος που αφορά στην καθαρή αξία εννέα (9) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 750.882,00 €, πλέον ΦΠΑ 97.614,66 €, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση εκδόσεως των επιχειρήσεων ..... - Α.Φ.Μ. .... και ..... με ΑΦΜ ..... ως κάτωθι:

- Έλαβε σε δύο (2) περιπτώσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση του άρθρου 66 του ΚΦΔ, καθαρής αξίας 260.100,00€ πλέον Φ.Π.Α. 33.813,00€ σύνολο 293.913,00€ από την εκδότρια εταιρία ..... με ΑΦΜ .....
- Έλαβε σε επτά (7) περιπτώσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση του άρθρου 66 του ΚΦΔ, καθαρής αξίας 490.782,00€ πλέον Φ.Π.Α. 63.801,66€ σύνολο 554.583,66€ από την εκδότρια εταιρία ..... με ΑΦΜ .....

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 21.12.2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τις συνημμένες σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος: α) με ημερομηνία θεώρησης 24.2.2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την προσφεύγουσα επιχείρηση ....., β) με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., γ) με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση ..... - Α.Φ.Μ. .... και δ) με ημερομηνία θεώρησης 13.7.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για την επιχείρηση ..... - Α.Φ.Μ. ....

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε εκτέλεση της με αριθμό ...../29.9.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. ν.2859/2000 περί Κώδικα ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τη φορολογική περίοδο 1.1.2017.-31.12.2017.

Αφορμή για τη διενέργεια του κατά τα ανωτέρω μερικού ελέγχου αποτέλεσαν α) το με αριθ. πρωτοκόλλου ...../19.07.2023 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με τη συνημμένη έκθεση φορολογίας εισοδήματος για την οντότητα «..... - Α.Φ.Μ. ....» και β) τα με αριθ. πρωτοκόλλου ΥΠΟΙΚ. 25/02/2021 Α.π.: .....ΕΞ 2021, ΥΠΟΙΚ. 25/02/2021 Α.Π.: .....ΕΞ 2021 & ΥΠΟΙΚ. 25/02/2021 Α.Π. .... ΕΞ 2021 Δελτία Πληροφοριών του τμήματος Η' του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος — Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής (Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΓΓΙΚΗΣ) για τις οντότητες «..... Α.Φ.Μ. ....) και «..... Α.Φ.Μ. ....» με τα συνημμένα αυτών.

Σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου οι εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ..... - Α.Φ.Μ. ....» και ..... Α.Φ.Μ. ....ήταν φορολογικά υπαρκτές αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις καθώς - όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις των ανωτέρω ελεγκτικών Υπηρεσιών, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις δεν είχαν την δυνατότητα να έχουν στην κατοχή τους να αποθηκεύσουν και να διαθέσουν στην αγορά τις συγκεκριμένες ποσότητες ελαιολάδου. Ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου λαμβάνοντας υπόψη την συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων δεν αναγνώρισε στο ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης των αγορών/δαπανών που αναγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά και προέβη στον καταλογισμό των διαφορών με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης .

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

- Σε καμία περίπτωση δεν υπήρξε εικονική συναλλαγή ως προς οιοδήποτε στοιχείο της [πρόσωπο, είδος κλπ] . Ο έλεγχος, ωστόσο, θεώρησε ως εικονικές ως προς το πρόσωπο και μόνον τις συναλλαγές αυτές, διότι εκτίμησε ότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν διέθεταν εγκαταστάσεις αποθήκευσης, άρα και πώλησης του αγορασθέντος ελαιολάδου. Όμως, όπως ο ίδιος ο έλεγχος επισημαίνει ο εκ των αντισυμβαλλομένων της κος ..... τυγχάνει μεταξύ άλλων και ....., από τις εγκαταστάσεις του οποίου και τις απέστειλε προκειμένου να φορτώνει τα αγορασθέντα από αυτόν ελαιόλαδα, χωρίς φυσικά η ίδια να γνωρίζει και να την αφορά το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκείνος- χρησιμοποιούσε τις εγκαταστάσεις του ως άνω Συνεταιρισμού.
- Όταν αγόραζε αλλά και όταν πουλούσε ως «.....», η φόρτωση αλλά και η παράδοση προς την εταιρεία ..... γινόταν από και προς τις δεξαμενές του συνεταιρισμού ..... Δεν υπήρχε λόγος να αμφισβητήσει το υποδειχθέν σημείο, δεδομένου ότι ο κ. .... της δήλωνε ότι έχει την νόμιμη χρήση αυτών.
- Ο έλεγχος αποδέχεται ότι η προσφεύγουσα παρέλαβε τις ποσότητες ελαιόλαδου και τις εξήγαγε και εδράζει την κακοπιστία της μόνο στην ιδιότητα του ..... ως ..... Τούτο όμως ενισχύει την καλοπιστία της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι είναι προφανές ότι ο ..... του εκάστοτε συνεταιρισμού έχει αφενός αυξημένα εχέγγυα αξιοπιστίας και αφετέρου πρόσβαση στην πρώτη ύλη απευθείας ή δια των μελών του συνεταιρισμού. Εξάλλου, ο έλεγχος δεν ισχυρίζεται οποιαδήποτε παράβαση του ..... σε βάρος του συνεταιρισμού και τω μελών του, η οποία έγινε ευρέως

γνωστή στην κοινότητα ελαιοπαραγωγών του Νομού ....., έτσι ώστε να υπάρχει ψήγμα κακοπιστίας σε βάρος μας, όντες συναλλασσόμενοι με κάποιον ήδη υπόλογο έναντι των μελών του συνεταιρισμού.

- Της προσάπτεται δια των διαπιστώσεων του ελέγχου ότι κατατέθηκαν μικρά, αλλά και μεγαλύτερα ποσά, σε μετρητά στον τραπεζικό λογαριασμό της πωλήτριας και η πωλήτρια τα ανέλαβε την ίδια ημέρα. Ωστόσο, αυτό δεν αφορά την καλή πίστη της προσφεύγουσας και την μη πλήρωση των προϋποθέσεων του νόμου για μη έκπτωση φόρου εισροών που διενήργησε η οντότητα με μη νόμιμα φορολογικά παραστατικά — εικονικά ως προς πρόσωπο του εκδότη.

**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** 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) (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 προσωπικά 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 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), 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 καθαυτή 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 εκπίπτει 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-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 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. 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**, 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** έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

**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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα κατά βάση ισχυρίζεται ότι:**

- Σε καμία περίπτωση δεν υπήρξε εικονική συναλλαγή ως προς οιοδήποτε στοιχείο της [πρόσωπο, είδος κλπ] . Ο έλεγχος, ωστόσο, θεώρησε ως εικονικές ως προς το πρόσωπο και μόνον τις συναλλαγές αυτές, διότι εκτίμησε ότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις δεν διέθεταν εγκαταστάσεις αποθήκευσης, άρα και πώλησης του αγορασθέντος ελαιολάδου. Όμως, όπως ο ίδιος ο έλεγχος επισημαίνει ο εκ των αντισυμβαλλομένων της κος ..... τυγχάνει μεταξύ άλλων και ....., από τις εγκαταστάσεις του οποίου και τις απέστειλε προκειμένου να φορτώνει τα αγορασθέντα από αυτόν ελαιόλαδα, χωρίς φυσικά η ίδια να γνωρίζει και να την αφορά το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκείνος- χρησιμοποιούσε τις εγκαταστάσεις του ως άνω Συνεταιρισμού.
- Ο έλεγχος αποδέχεται ότι η προσφεύγουσα παρέλαβε τις ποσότητες ελαιόλαδου και τις εξήγαγε και εδράζει την κακοπιστία της μόνο στην ιδιότητα του ..... ως ..... Τούτο όμως ενισχύει την καλοπιστία της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι είναι προφανές ότι ο ..... του εκάστοτε συνεταιρισμού έχει αφενός αυξημένα εχέγγυα αξιοπιστίας και αφετέρου πρόσβαση στην πρώτη ύλη απευθείας ή δια των μελών του συνεταιρισμού. Εξάλλου, ο έλεγχος δεν ισχυρίζεται οποιαδήποτε παράβαση του ..... σε βάρος του συνεταιρισμού και των μελών του, η οποία έγινε ευρέως γνωστή την κοινότητα ελαιοπαραγωγών του ....., έτσι ώστε να υπάρχει ψήγμα κακοπιστίας σε βάρος της, όντες συναλλασσόμενοι με κάποιον ήδη υπόλογο έναντι των μελών του συνεταιρισμού.
- Της προσάπτεται δια των διαπιστώσεων του ελέγχου ότι κατατέθηκαν μικρά, αλλά και μεγαλύτερα ποσά, σε μετρητά στον τραπεζικό λογαριασμό της πωλήτριας και η πωλήτρια τα ανέλαβε την ίδια ημέρα. Ωστόσο, αυτό δεν αφορά την καλή πίστη της προσφεύγουσας και την μη πλήρωση των προϋποθέσεων του νόμου για μη έκπτωση φόρου εισροών που διενήργησε η οντότητα με μη νόμιμα φορολογικά παραστατικά — εικονικά ως προς πρόσωπο του εκδότη.

**Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στο ιστορικό της υπόθεσης, με την με ημερομηνία θεώρησης 21.12.2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τις συνημμένες σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος: α) με ημερομηνία θεώρησης 24.2.2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την προσφεύγουσα επιχείρηση ....., β) με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... και γ) με ημερομηνία θεώρησης 13.7.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για την επιχείρηση ..... Ι.Κ.Ε. - Α.Φ.Μ. ...., διαπιστώθηκε ότι οι εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις «..... Ι.Κ.Ε. - Α.Φ.Μ. ....» και ..... Α.Φ.Μ. .... ήταν φορολογικά υπαρκτές αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες. καθώς - όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις των ανωτέρω ελεγκτικών Υπηρεσιών, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις δεν είχαν την δυνατότητα να έχουν στην κατοχή τους. να αποθηκεύσουν και να διαθέσουν στην αγορά τις συγκεκριμένες ποσότητες ..... Από τον επιτόπιο έλεγχο στις έδρες των προαναφερομένων τριών προμηθευτριών εταιριών προέκυψε ότι επρόκειτο για επιχειρήσεις που δεν διέθεταν εγκαταστάσεις και κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους για την άσκηση της δραστηριότητας του χονδρικού εμπορίου ελαιολάδου που διακινούσαν. Και οι δύο εκδότριες οντότητες είχαν υποβάλει για τη διαχειριστική χρήση 01.01.2017-31.12.2017 μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..**

Ως προς την εκδότρια ..... Ι.Κ.Ε. - Α.Φ.Μ. .... σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση ..... Ι.Κ.Ε. - Α.Φ.Μ. .... διαπιστώθηκαν:

- Δεν βρέθηκε εγκατάσταση και κατάλληλος αποθηκευτικός χώρος για την άσκηση της δραστηριότητας του χονδρικού εμπορίου ..... Ο αποθηκευτικός χώρος που υπεδείχθη στην ομάδα ελέγχου δεν κάλυπτε τη δυνατότητα διακίνησης της ποσότητας ελαιολάδου που αναφέρεται στα τιμολόγια πώλησης. Επιπλέον, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο ίδιος χώρος φερόταν ως έδρα και των τριών επιχειρήσεων που διαχειριζόταν ο κ. ...., ήτοι: ..... Ι.Κ.Ε. με Α.Φ.Μ. ...., ..... με Α.Φ.Μ. .... και ..... με Α.Φ.Μ. ....
- Δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία τα ζητηθέντα με την με αριθ. ..../02-08-2019 Πρόσκληση, Βιβλία — Στοιχεία και παραστατικά δαπανών της ελεγχόμενης. Συνεπώς η ελεγχόμενη δεν αποδεικνύει τη νόμιμη κατοχή της ποσότητας ..... την οποία διακινούσε.
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) που η ίδια η ελεγχόμενη υπέβαλε δεν προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων. Επίσης δεν προκύπτουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε εισαγωγές από τρίτες χώρες. Επομένως η ελεγχόμενη εμφανίζεται να πουλά 650.954kg ελαιόλαδο χωρίς να υπάρχουν αγορές.

Σύμφωνα δε με την ημερομηνία θεώρησης 13.7.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για την επιχείρηση ..... Ι.Κ.Ε διαπιστώθηκε ότι

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει κατάλληλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Η δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης σύμφωνα με μαρτυρία των περίοικων αποτελεί οικία στην οποία διαμένει συγγενικό πρόσωπο του αντιπροσώπου βάσει του με α.ρ. ..../3-8-2017 πληρεξουσίου, ..... με ΑΦΜ:..... Επίσης δεν έχει τον κατάλληλο αποθηκευτικό χώρο που απαιτείται για την άσκηση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης, ήτοι «.....» και για την πραγματοποίηση αγοράς και αποθήκευσης των ποσοτήτων του ..... που φέρεται να έχει πουλήσει.
- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει κατάλληλα μεταφορικά μέσα. Η ελεγχόμενη οντότητα από την έναρξή της επαγγελματικής δραστηριότητας έως τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου δεν έχει στην κατοχή της ιδιόκτητα ή μισθωμένα επαγγελματικά μέσα
- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προκύπτει να έχει λάβει υπηρεσίες μεταφοράς ..... τόσο για την αγορά όσο για την πώληση του.
- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει προσωπικό. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχολούσε ή μίσθωνε οποιοδήποτε εξειδικευμένο ή ανειδίκευτο ανθρώπινο δυναμικό ικανό να εκτελέσει έργα σχετικά με την δραστηριότητα της. Επίσης, δεν λάμβανε υπηρεσίες από τρίτους ( με σύμβαση ή χωρίς σύμβαση) σχετικά με την επαγγελματική της δραστηριότητα. Επιπλέον, η τοπική Δ/νση Γ Ηρακλείου — Τμήμα Ασφάλισης και εισφορών με το με αρ. πρωτ. ..../4-5-2023 έγγραφο τους (πρωτ. Εισερχομένου ...../10-05-2023) μας γνωστοποίησε ότι η ελεγχόμενη με Α.Φ.Μ. .... δεν έχει ουδέποτε απογραφεί ως εργοδότης.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν προέβη σε αγορές /εισαγωγές/ ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υλικών και αγαθών σχετικές με αντικείμενο δραστηριότητας της.

Ως προς την εκδότρια επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. .... σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής διαπιστώθηκε ότι:

- Δεν βρέθηκε εγκατάσταση και κατάλληλος αποθηκευτικός χώρος για την άσκηση της

δραστηριότητας του χονδρικού εμπορίου ..... Ο αποθηκευτικός χώρος που υπεδείχθη στην ομάδα ελέγχου δεν κάλυπτε τη δυνατότητα διακίνησης της ποσότητας ελαιολάδου που αναφέρεται στα τιμολόγια πώλησης. Επιπλέον, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο ίδιος χώρος φερόταν ως έδρα και των τριών επιχειρήσεων που διαχειριζόταν ο κ. ...., ήτοι: ..... με Α.Φ.Μ. .... με Α.Φ.Μ. ....

- Δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία τα ζητηθέντα με την με αριθ. .... /02-08-2019 Πρόσκληση, Βιβλία — Στοιχεία και παραστατικά δαπανών της ελεγχόμενης. Συνεπώς η ελεγχόμενη δεν αποδεικνύει τη νόμιμη κατοχή της ποσότητας ..... την οποία διακινούσε
- Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι σκοπός του ..... είναι η παράνομη διακίνηση ..... μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων από τις τρεις εταιρείες συμφερόντων του. Επισημαίνεται ότι, ο ..... τυγχάνει διαχειριστής και του ..... με ΑΦΜ..... ιδιότητα που προφανώς χρησιμοποιεί προκειμένου να προμηθεύεται και να διακινεί ποσότητες ..... χωρίς την έκδοση νόμιμων παραστατικών.

**Επειδή** η φορολογική αρχή απέδειξε, ότι οι εκδότριες των τιμολογίων είναι επιχειρήσεις φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες (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) ο λήπτης βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με αυτές προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των εκδοτριών επιχειρήσεων.

**Επειδή**, στην κρινόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων, ενώ αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας, η προσφεύγουσα εξακολουθεί από την πλευρά της να ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε τις επίμαχες συναλλαγές με τις εκδότριες, χωρίς ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να τεκμηριώνεται με επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως οι συγκεκριμένες εκδότριες επιχειρήσεις δραστηριοποιήθηκαν και ήταν συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και Οδηγίες της Διοίκησης δεν αναγνωρίστηκε ο ΦΠΑ εισροών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδοθέντων από συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ): «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 στην με ημερομηνία θεώρησης 21.12.2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τις συνημμένες σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος: α) με ημερομηνία θεώρησης 24.2.2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την προσφεύγουσα

επιχείρηση ....., β) με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... και γ) με ημερομηνία θεώρησης 13.7.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για την επιχείρηση ..... - Α.Φ.Μ. ...., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 24.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση της με αριθμό ...../21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017.

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

#### **Φορολογία Φ.Π.Α.**

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

(Ως η υπ' αριθ. ....../21.12.2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

**Σύνολο φόρου για καταβολή: 82.826,28€**

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**

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.