



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/07/2024

Αριθμός απόφασης: 1964

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04-03-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.**, που εδρεύει στη, τοπική κοινότητα, θέση Τ.Κ., κατά:
Α) της με αριθ. /17-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

Β) της με αριθ. /17-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 07-03-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /17-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 9.600,00€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 2.400,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **12.000,00€**.

Με την υπ' αριθ. /17-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προέκυψε για την προσφεύγουσα διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 9.600,00€ (πιστωτικό υπόλοιπο βάσει ελέγχου ύψους 21.103,03€ έναντι πιστωτικού υπολοίπου βάσει δήλωσης ύψους 30.703,03€).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 17-01-2024 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. /21-09-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2019.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /08-08-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Ε' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. Σύρου μαζί με την από 29/06/2023 σε ηλεκτρονική μορφή σε συνημμένο οπτικό δίσκο έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ και του ΚΦΔ για την οντότητα «.....» με ΑΦΜ Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της προαναφερθείσας υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών «.....» και έδρα στην οδό, Τ.Κ. Αθήνα Ν. Αττικής, εξέδωσε στη χρήση 2019 δύο χιλιάδες διακόσια ενενήντα πέντε (2.295) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών της, προς διάφορες οντότητες συνολικής καθαρής αξίας

11.933.029,14€ πλέον ΦΠΑ 2.849.627,10€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 66 του Ν. 4987/2022.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία έχει αντικείμενο εργασιών «.....». Η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την ανωτέρω επιχείρηση στη χρήση 2019 δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.600,00€.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σύρου έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα στη χρήση 2019 από την παραπάνω εταιρεία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ./25-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ./28-11-2023 Υπόμνημα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικής, εικονικότητας αποκλειστικής ως προς το πρόσωπο του εκδότη – καλή πίστη της επιχείρησης κατά την διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών - Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και του Φ.Π.Α. εισροών αυτών ως εκπεστέου από τον Φ.Π.Α. εκροών.
- Δεν αρκεί, η διαπίστωση του ελέγχου, είτε με στοιχεία από άλλη Φορολογική Αρχή, είτε με συναγωγή συμπερασμάτων, ότι η επιχείρηση, που εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο, διέκοψε ή δήλωσε ότι διέκοψε ή περιόρισε τη δραστηριότητά της ή βρίσκεται σε ουσιαστική αδράνεια ή δεν υποβάλλει δηλώσεις και, γενικά, βρίσκεται φορολογικά εν αταξία, για να απαλλάξει τη Φορολογική Αρχή από το βάρος αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής ή της πραγματοποιησεώς της με άλλο πρόσωπο, με συγκεκριμένα στοιχεία λαμβανόμενα από την ελεγχόμενη επιχείρηση του αποδέκτη του φορολογικού στοιχείου.
- Η κρίση του ελέγχου βασίστηκε αποκλειστικά στα όσα έκρινε η ΥΕΔΔΕ αναφορικά με την έκθεση του εκδότη, υιοθετώντας αυτούσια τα πορίσματά της, χωρίς ουδόλως να διενεργηθούν πραγματικές και ουσιαστικές ελεγκτικές επαληθεύσεις στην εταιρεία, παρά αρκέστηκε στη φερόμενη ως παραβατική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης και κατ' ουσίαν εισήγαγε αμάχητο τεκμήριο εικονικότητας.

Η προσφεύγουσα προς επίρρωση και τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκομίζει και επικαλείται το από 01.12.2019 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Έργου συναφθέν με την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, το οποίο αποτελεί νέο στοιχείο, καθώς και τραπεζικά παραστατικά εξοφλήσεως των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία δεν αποτελούν νέα στοιχεία καθώς έχουν ήδη εξεταστεί από την ελεγκτική αρχή. Προσκομίζεται επίσης φωτογραφικό υλικό που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αφορά τις εκτελεσθείσες εργασίες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με 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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

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), αμελητέι 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 αντισυμβαλλομένου 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 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 το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του

φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, εν προκειμένω, η Ε' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο για την «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Σύρου με το με αριθ. πρωτ. /08-08-2023 Πληροφοριακό Δελτίο.

Επειδή, Όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την επιχείρηση ΕΠΕ με ΑΦΜ

«[...]

6.3.9. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για την αξιολόγηση της πραγματικότητας των συναλλαγών και στη συνέχεια για τον χαρακτηρισμό των τιμολογίων ως εικονικών, εστιάσαμε την προσοχή μας στους παρακάτω κυρίως παράγοντες:

Α) Αν η ελεγχόμενη οντότητα είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τα εμπορεύματα που αναγράφονται σε αυτά κατά το χρόνο έκδοσης τους, ήτοι από ύπαρξη αγορών υλικών.

Β) Αν η ελεγχόμενη οντότητα είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ήτοι έχοντας εξειδικευμένο εργατικό προσωπικό, εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις, μηχανήματα έργων, μεταφορικά μέσα, υλικά

κ.λ.π.

Γ) Στη ροή του χρήματος κατά την εξόφληση των υποχρεώσεων των ληπτών προς την ελεγχόμενη οντότητα, αλλά και την γενικότερη συναλλακτική της δραστηριότητα όπως αυτή φαίνεται στους τραπεζικούς της λογαριασμούς.

Ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας «..... Ε.Π.Ε.», χρήσεων 2019 και 2020, κρίνονται εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές ως προς το σύνολο των συναλλαγών, (εκτός μιας περίπτωσης - τριγωνικής παράδοσης εμπορευμάτων στη χρήση 2019, εκατόν τριάντα έξι -136 - Τ.Π., καθαρής αξίας 211.036,30€ πλέον ΦΠΑ 24% 50.648,75€ στην επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.»), διότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλομένους της.

Επίσης, η ελεγχόμενη οντότητα «..... Ε.Π.Ε.», ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις δηλώσεις της (Εισοδήματος, Φ.Π.Α και συγκεντρωτικές προμηθευτών) συνολικά χίλια πεντακόσια ογδόντα τέσσερα (1.584) εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών, συνολικής καθαρής αξίας 9.559.671,78 € πλέον ΦΠΑ 2.286.054,27 € στη χρήση 2019 εκδόσεως των δύο κατωτέρω οντοτήτων :

1) «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες εκμετάλλευσης κτήματος για διενέργεια εκδηλώσεων, με έδρα , Αθήνα, χίλια πεντακόσια πενήντα τρία (1.553) εικονικά φορολογικά παραστατικά αγορών καθαρής αξίας

9.311.457,93 € πλέον Φ.Π.Α. 2.226.482,95 € (σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 14-10-2021 σχετική Έκθεση Μερικού Ελέγχου της υπηρεσίας μας, και

2) «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών, με έδρα στο τριάντα ένα (31) εικονικά φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας 248.213,85€ πλέον Φ.Π.Α 59.571,32 € (σύμφωνα με την από με ημερομηνία θεώρησης 27-08-2021 σχετική Έκθεση Μερικού Ελέγχου της υπηρεσίας μας), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 66 του Ν.4987/2022, για τους παρακάτω λόγους :

Α) Δεν είχε τις αγορές των αντίστοιχων πωληθέντων ειδών (πολύ μεγάλου όγκου και εύρους διαφορετικών ειδών), ούτε είχε τη δυνατότητα να τα παράγει η ίδια. Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους της υπηρεσίας μας προέκυψε ότι η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της ήταν στο σύνολό τους εικονικές (ήδη σε ποσοστό 81,27% - οι έλεγχοι είναι σε εξέλιξη για λοιπές περιπτώσεις).

Β) Δεν διέθετε τον χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων και των υλικών που φέρεται να διαθέτει στην αγορά (εκτός μιας μικρής μισθωμένης αποθήκης, δυσανάλογης των απαιτούμενων διαστάσεων όγκου των αντίστοιχων εμπορευμάτων, για μικρό χρονικό διάστημα).

Γ) Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα (φορτηγά αυτοκίνητα) ιδιόκτητα ή μισθωμένα για τη διακίνηση εμπορευμάτων.

Δ) Δεν διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και το απαραίτητο προσωπικό για την διεκπεραίωση του μεγάλου όγκου των συναλλαγών.

Ε) Δεν διέθετε εξειδικευμένο εργατικό προσωπικό (πλην επτά συντηρητών κτιρίων για μικρό χρονικό διάστημα και άλλων, σε ετερόκλητες δραστηριότητες, μη συναφών με τις παρεχόμενες υπηρεσίες), εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις, ούτε την εν γένει οργάνωση που απαιτείται προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια που εκτείνονται σε ένα τεράστιο εύρος, τόσο σε είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, όσο και γεωγραφικά.

ΣΤ) Οι τραπεζικές κινήσεις για την εξόφληση των υποχρεώσεων των ληπτών προς την ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποιήθηκαν για να προσδώσουν αληθοφάνεια στην εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων. Η ελεγχόμενη χρησιμοποιούσε κυρίως ανακύκλωση χρημάτων (αμφίδρομη κίνηση) που λάμβανε από τις λήπτριες επιχειρήσεις και είχε σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε. Ένα μεγάλο μέρος των τιμολογίων φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπου προβλέπεται ότι η εξόφληση κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, πρέπει να γίνεται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ζ) Πλέον των ανωτέρω λόγων ισχύουν και τα εξής :

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα ή αναγραφείσα επί των εκδοθέντων στοιχείων διεύθυνση, ήτοι 3ης Σεπτεμβρίου, Τ.Κ.....

- Δεν προσκομίστηκαν τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της ελεγχόμενης, μετά από πρόσκληση και συνεχείς παρατάσεις προσκόμισης.

- Δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.

- Έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε πολλές περιοχές την Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης.
 - Από την έναρξη της λειτουργίας της δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.
 - Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών (ουσιαστικά τριγωνικών παραδόσεων σε μία και μοναδική περίπτωση, ποσοστό 1,64 %) χρήσης 2019 είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει.
 - Υπέβαλε ανακριβείς αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και μετά από εύλογο χρονικό διάστημα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. (για όλες τις φορολογικές περιόδους) με ανάλογες μεταβολές σε εκροές και εισροές για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020.
 - Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.
 - Τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών που προσκόμισε ένας από τους λήπτες, ήταν παραποιημένα-πλαστά.
- Συμπερασματικά, η ελεγχόμενη οντότητα ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων.

[...]

6.3.11. ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Πέραν της αξιολόγησης και εκτίμησης μεμονωμένα όλων των επιμέρους προαναφερθέντων ευρημάτων, στοιχείων, γεγονότων, καταθέσεων, κλπ., απαιτείται σύμφωνα και με την απόφαση του ΣτΕ 1664/04 (ίδιες αποφάσεις ΣτΕ 2223/95, 520/94) και συνολική εκτίμηση των δεδομένων μιας υπόθεσης για τον χαρακτηρισμό μιας συναλλαγής ως πραγματικής ή εικονικής. Η συνολική λοιπόν εικόνα που προκύπτει για την οικεία υπόθεση, μέσα από πληθώρα αντιφάσεων και ευρημάτων που αντίκεινται στην κοινή λογική και τις πρακτικές του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών δεν αφήνει καμιά αμφιβολία για την εικονικότητα των συναλλαγών και του γεγονότος ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ ήταν στην πραγματικότητα επαγγελματικά ανύπαρκτη και ουδέποτε πραγματοποίησε πραγματικές συναλλαγές (εκτός μιας περίπτωσης -τριγωνικής παράδοσης εμπορευμάτων στη χρήση 2019, εκατόν τριάντα έξι -136 – Τ.Π., καθαρής αξίας 211.036,30€ πλέον ΦΠΑ 24% 50.648,75€ στην επιχείρηση «..... & Ο.Ε.») με τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις. Στην πραγματικότητα η ελεγχόμενη εμπορευόταν εικονικά φορολογικά στοιχεία.

[...]

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω από τον έλεγχο έγινε αποδεκτό πως τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους, καθώς η εταιρεία δεν είναι συναλλακτικά υπαρκτή και δεν έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί, όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2019, συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.600,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα τα σχετικά τιμολόγια αξιολογήθηκαν ως εικονικά καθώς περιγράφουν πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες είχε δικαίωμα έκπτωσης στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ. Ισχυρίζεται ότι πρόκειται για εικονικότητα ως προς το

πρόσωπο του εκδότη και ότι η ίδια διατελούσε σε καλή πιστή καθώς δεν θα μπορούσε με κανέναν τρόπο να γνωρίζει ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν μη υπαρκτό συναλλακτικά πρόσωπο.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προσκόμισε μεταξύ άλλων τραπεζικά παραστατικά εξοφλήσεως των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς και το από 01.12.2019 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Έργου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας επιχείρησης «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ με αριθμό καταχώρησης TaxisNetκαι ημερομηνία 17/01/2020, με αντικείμενο παροχή εργασιών συνολικού ύψους 40.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% και διάρκεια συμφωνητικού (περίοδο εργασιών) 01/12/2019-31/12/2019.

Επειδή, ωστόσο, το προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό έργου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη αφενός διότι δεν προκύπτουν από αυτό τα στοιχεία που προσδιορίζουν τις τιμολογούμενες συναλλαγές, καθώς χαρακτηρίζεται από προχειρότητα σύνταξης και ελλιπή/γενική περιγραφή των παρεχόμενων εργασιών, αφετέρου διότι δεν αναφέρονται σε αυτό τα στοιχεία των προσώπων που το υπογράφουν (ονοματεπώνυμο, ιδιότητα) ούτε από την πλευρά της προσφεύγουσας «εργοδότης» ούτε από την πλευρά της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, «εργολάβος».

Επιπλέον, παρόλο που στο συμφωνητικό αναφέρεται ότι οι πληρωμές προς τον εργολάβο «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ θα γίνονται σταδιακά, βάσει προόδου των εργασιών, οι καταβολές των χρημάτων έγιναν στις 07/01-08/01-09/01/2020 και η εξόφληση στις 15/01/2020, ήτοι μετά την ολοκλήρωση των εργασιών στις 31/12/2019.

Επειδή, τα κρινόμενα τιμολόγια χαρακτηρίζονται από ασάφειες και γενικότητες, καθώς η περιγραφή είναι πολύ γενική και αόριστη, όπως παροχή υπηρεσίας μόνωση ταράτσας, επισκευή μπάνιων, αλλαγή μπαλκονοπορτών, αλλαγή τζαμιών, αλλαγή θερμοσιφώνων. Δεν αναφέρεται πουθενά η έκταση των τετραγωνικών μέτρων στις ανωτέρω εργασίες, ποιότητες υλικών που θα χρησιμοποιηθούν, χαρακτηριστικά (τύποι) των μπαλκονοπορτών, τζαμιών και θερμοσιφώνων και πολλές άλλες ουσιαστικές παράμετροι για την διασφάλιση των εμπλεκόμενων, ούτε προσκομίζονται στοιχεία διακίνησης των εν λόγω υλικών. Επιπλέον, μόνο μέρος των τιμολογίων παραπέμπει στο από 01/12/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό έργου και όχι το σύνολο αυτών.

Επειδή, από τις προσκομισθείσες φωτογραφίες πορτών, παραθύρων, ταρατσών δεν αποδεικνύεται η εκτέλεση των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς θα μπορούσε να είναι οποιεσδήποτε φωτογραφίες προκειμένου να δικαιολογηθούν οι συναλλαγές.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά εξοφλήσεως προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν 3 καταθέσεις ποσών στο υποκατάστημα της στην_Αττικής. Οι καταθέσεις ποσών 14.632,00€ την 07/01/2020, 8.628,00€ την 08/01/2020 και 16.740,00€ την 09/01/2020 στο εν λόγω κατάστημα τραπεζής φέρονται να έχουν γίνει με επωνυμία καταθέτη με ΑΦΜ και όνομα καταθέτη καθώς και μία κατάθεση ποσού 9.600,00€ από τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας. Ωστόσο, με δεδομένη τη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης (όπως αποδείχθηκε από τους διενεργηθέντες ελέγχους), τη μη προσκόμιση παραστατικών διακίνησης των υπό κρίση υλικών και προϊόντων και τη μη συσχέτιση/ σύνδεση του προσώπου που πραγματοποιεί τις τραπεζικές

συναλλαγές (.....) με την προσφεύγουσα εταιρεία, η αποσπασματική προσκόμιση των εν λόγω τραπεζικών παραστατικών δεν τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας. Εξάλλου, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, «*οι τραπεζικές κινήσεις για την εξόφληση των υποχρεώσεων των ληπτών, πραγματοποιήθηκαν για να προσδώσουν αληθοφάνεια στην εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων. Η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, χρησιμοποιούσε κυρίως ανακύκλωση χρημάτων (αμφίδρομη κίνηση) που λάμβανε από τις λήπτριες επιχειρήσεις και είχε σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε.[...]*»

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών, τα ληφθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνουν την πραγματοποίηση των παραπάνω συναλλαγών και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται επίσης ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία της ίδιας καθώς δεν γνώριζε ότι η εκδότρια ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, 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 ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, 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), καθώς δεν παρείχε απαντήσεις στην υπ' αριθ./25-09-2023 πρόσκληση σχετικά με τα στοιχεία του προσώπου με το οποίο ήρθε σε

επικοινωνία και «πραγματοποίησε τις φερόμενες συναλλαγές», ούτε προσκόμισε στοιχεία σχετικά με την μεταφορά των κρινόμενων αγορών (στοιχεία μεταφορικών μέσων κ.λπ).
Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αριθ./2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ωστόσο, η επικαλούμενη απόφαση ερείδεται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέτασης περίπτωσης και δεν δύναται να ληφθεί υπόψη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 17-01-2024 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση:

Α) της με αριθ./17-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

Β) της με αριθ./17-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Α) Υπ' αριθ./17-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου

Διαφορά φόρου	9.600,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	2.400,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.000,00 €

Β) Υπ' αριθ./17-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου

Διαφορά Υπολοίπου φόρου για έκπτωση	9.600,00 €
--	-------------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.