



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 8.10.2024

Αριθμός απόφασης: 2750

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά της με αριθμό/24.4.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.10.2023- 31.10.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

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

Επί της από 27.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/24.42024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.10.2023- 31.10.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προέκυψε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ύψους 212.235,24€ έναντι 295.000,00€ βάσει δήλωσης.

Η ως άνω διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α προέκυψε καθώς ο έλεγχος, για την κρινόμενη φορολογική περίοδο, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές- εισροές και τους αντίστοιχους φόρους, λαμβάνοντας υπόψη τα κάτωθι:

1. Δεν αναγνώρισε, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών εννέα (9) τιμολογίων εκδόσεως Ι.Κ.Ε.- ΑΦΜ:συνολικής καθαρής αξίας 636.652,00€ και ΦΠΑ 82.764,76 €, με αντικείμενο συναλλαγής την χονδρική πώληση ελαιολάδου.

2. Αναμόρφωσε το πιστωτικό υπόλοιπο προς μεταφορά της 30.9.2023 σε 185.382,33€ έναντο του δηλωθέντος 189.720,14€, βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου της περιόδου 1.9.2023- 30.9.2023.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 24.4.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, βάσει των αρ./12.1.2024 και/16.1.2024 εντολών μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο των υπ' αριθ./31.10.2023 και/28.12.2023 αιτήσεων του προσφεύγοντος για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., περιόδων 1.10.2023- 31.10.2023 και 1.11.2023- 30.11.2023, ποσού 295.000,00 € εκάστη. Συγκεκριμένα, στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της αρ. ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ. ΒΕΞ2023/24-03-2023 απόφασης της Γ.Δ.Φ.Λ. και διαπιστώθηκε η ύπαρξη επιβαρυντικών στοιχείων. Ειδικότερα, σύμφωνα με το Πληροφοριακό Δελτίο ΕΜΠ/15-12-2022, το οποίο περιήλθε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών μέσω της Δ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας με το αρ. πρωτ. - ά/06-12-2022 έγγραφο, υφίσταται για τον προσφεύγοντα καταγγελία ταυτόσημη με την καταγγελία προς την Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με την οποία υπάρχει οργάνωσης που αποσκοπεί στον παράνομο πλουτισμό μέσω της αποφυγής καταβολής ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος από τη διακίνηση μεγάλων ποσοτήτων ελαιολάδου στις περιοχές, στην οποία ο προσφεύγων εμπλέκεται ως ο τελικός αποδέκτης όλων των παρανόμως κυκλοφορόντων άνευ τιμολογίων και λοιπών παραστατικών ποσοτήτων ελαιολάδου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής ενέργεια φορολογικού ελέγχου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των νόμων 2859/2000 και 4987/2022 σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 και την ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ. Β 03024 ΕΞ 2023/24.03.2023 απόφαση Γ.Δ.Φ.Λ. με θέμα: «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ» καθώς η επιχείρηση του δεν υπέπεσε σε οποιαδήποτε παράβαση, διαθέτει πλήρη στοιχεία τεκμηρίωσης των σχετικών συναλλαγών και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου για την απόρριψη των σχετικών συναλλαγών και θα πρέπει η αίτησή του για την επιστροφή Φ.Π.Α. να γίνει εν όλω δεκτή.

2. Η Φορολογική Αρχή δεν αποδεικνύει ως όφειλε την εικονικότητα των συναλλαγών – Πλημμελής διενέργεια του φορολογικού ελέγχου – Πλήρης αοριστία και απουσία αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου.

3. Ακόμη και αν θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των ληφθέντων από την επιχείρησή του φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η επιχείρησή του υπήρξε καλόπιστη λήπτρια αυτών, καθώς οι περιγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές διενεργήθηκαν πραγματικά.

Επειδή, στο 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 περί ΕΛΠ:

«...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.

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.

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.

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.

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.

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, στο άρθρο 15 του ν.4308/2014 περί ΕΛΠ 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, στο 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, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ : «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 σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, στο 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 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, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται πλήρη αοριστία και απουσία αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου.

Επειδή, από την με ημερομηνία θεώρησης 24.4.2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείας των επίμαχων στοιχείων, ήταν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο συναλλακτικά ανύπαρκτες και επομένως δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν προς τον προσφεύγοντα στην ως άνω φορολογική περίοδο, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Συγκεκριμένα ως προς την εκδότρια εταιρεία - ΑΦΜ: στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία δεν διαθέτει εγκαταστάσεις άσκησης της φερόμενης δραστηριότητας ούτε εμπορεύματα προς πώληση. Επιπρόσθετα, από τα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής προκύπτει ότι ως διεύθυνση του εκδότη αναφέρεται «.....», τόπος φόρτωσης «.....» και προορισμός «.....», κατά συνέπεια σύμφωνα με το ΔΑ το ελαιόλαδο μεταφέρεται κάθε φορά από τη Όμως τα εκδοθέντα τιμολόγια αναφέρουν ως διεύθυνση «.....». Κατά συνέπεια δεν υπάρχει καμία αλληλουχία γεγονότων για την πορεία των συναλλαγών από την αποστολή των εμπορευμάτων μέχρι και την παραλαβή τους. Ενδεικτικά της μη ύπαρξης αλληλουχίας της διακίνησης είναι τα Δελτία Αποστολής με αρ. /6.11.2023 και /6.11.2023. Σύμφωνα με το ΔΑ την 6.11.2023 και ώρα έναρξης αποστολής 18.30 διακινήθηκαν με το όχημα 1 11.200 κιλά ελαιολάδου προς πώληση στον προσφεύγοντα. Με το ΔΑ την ίδια μέρα και ώρα διακινήθηκαν με το ίδιο όχημα 11.300 κιλά ελαιολάδου προς πώληση στον προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια το ανωτέρω όχημα φέρεται το απόγευμα της 6.11.2023 να φόρτωσε συνολικά 22.500 κιλά ελαιολάδου ενώ το μικτό του βάρος είναι 18.000 κιλά, γεγονός που αποδεικνύει την εικονικότητα των φερόμενων διακινήσεων.

Επειδή, ως προς τον προσφεύγοντα, στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι, για την κρινόμενη φορολογική περίοδο δεν τηρεί τις κατά το άρθρο 5 το Ν. 4308/2014 υποχρεώσεις του, διότι πέραν από τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε, φέρεται να

προμηθεύεται εκατοντάδες τόνους ελαιολάδου με δικά του μεταφορικά μέσα, από οικείες και διαμερίσματα, χωρίς να διασφαλίζει την ποιότητα των εμπορευμάτων (άδειες λειτουργίας, πιστοποιήσεις HACCP, ISO κλπ) κατά παράβαση των διατάξεων του ως άνω άρθρου και νόμου.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των ως άνω εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείες των επίμαχων τιμολογίων, ήταν κατά τη κρινόμενη φορολογική περίοδο συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, ως προς τις εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα από μόνες τους δεν αποτελούν τεκμήριο απόδειξης συναλλαγών σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΔ και των ερμηνευτικών εγκυκλίων αυτού καθώς στην υπό κρίση περίπτωση συντρέχουν αδιαμφισβήτητα τεκμήρια εικονικότητας συναλλαγών και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να ανατρέπουν αυτά.

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της εν λόγω πράξης. Στην οικεία έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

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. (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, 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 τους εκδότες των τιμολογίων

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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 24.4.2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ν. 2859/2000 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ....., και την **επικύρωση** της με αριθμό/24.4.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.10.2023- 31.10.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

-Φορολογική περίοδος 1.10.2023- 31.10.2023:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου / Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Πιστωτικού Υπολοίπου Βάσει ελέγχου/Απόφασης ΔΕΔ
Πιστωτικό Υπόλοιπο	391.702,45€	308.937,69€	82.764,76€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	96.702,45€	96.702,45€	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	295.000,00€	212.235,24€	82.764,76€

(Ως η με αριθμό/24.4.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.10.2023- 31.10.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

**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.