



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08-10-2024

Αριθμός απόφασης: 2737

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20-5-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/20-5-2024 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./16-4-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/06/2023 – 31/08/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20-5-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/20-5-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παρόντος ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/06/2023 – 30/09/2023, αποτέλεσε η υποβολή από τον προσφεύγοντα της με αριθμ. πρωτ./29-09-2023 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή φόρου ποσού 295.000,00€ από το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/08/2023 – 31/08/2023. Στην συνέχεια υπέβαλλε την με αριθμ. πρωτ./31-10-2023 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή φόρου ποσού 295.000,00€ από το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/09/2023 – 30/09/2023. Κατόπιν των ανωτέρω αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών οι με αριθμ./0/17-10-2023 και/...../24-11-2023 εντολές ελέγχου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2023 – 31/08/2023 και 01/09/2023 – 30/09/2023 αντίστοιχα. Στη συνέχεια εκδόθηκε και η με αριθμ./09-01-2024 εντολή ελέγχου η οποία τροποποίησε την με αριθμ./2023 εντολή ως προς το ελεγχόμενο διάστημα και συγκεκριμένα από 01/06/2023 έως και 31/08/2023.

Από της ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της αρ. ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ. ΒΕΞ2023/24-03-2023 απόφασης της Γ.Δ.Φ.Λ. που πραγματοποιήθηκαν από τον ως άνω έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πατρών στον προσφεύγοντα διαπιστώθηκε, η ύπαρξη επιβαρυντικών στοιχείων – Πληροφοριακά στοιχεία και συγκεκριμένα ότι για τον προσφεύγοντα 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 υπήρχε καταγγελία σε βάρος του ταυτόσημη με την καταγγελία προς την Δ.Ο.Υ. Πατρών, με την οποία καταγγέλλετε η ύπαρξη οργάνωσης που αποσκοπεί στον παράνομο πλουτισμό μέσω της αποφυγής καταβολής ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος από τη διακίνηση μεγάλων ποσοτήτων στις περιοχές, στην οποία ο προσφεύγων εμπλέκεται ως ο τελικός αποδέκτης όλων των παρανόμως κυκλοφορόντων άνευ τιμολογίων και λοιπών παραστατικών ποσοτήτων ελαιολάδου.

Με την με αριθμ./16-4-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/06/2023 – 31/08/2023 ποσού 302.530,33€ (πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης: 493.878,98€ μείον πιστωτικό υπόλοιπο βάσει ελέγχου: 191.348,65€), και ακολούθως διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση 7.530,33€ και διαφορά υπολοίπου φόρου για επιστροφή 295.000,00€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την ίδια Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα το Χονδρικό Εμπόριο, με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/06/2023 – 30/09/2023, όπως τα αποτελέσματα αυτά αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 16-4-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ίδιας φορολογικής αρχής.

Οι ως άνω διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α προέκυψε καθώς ο έλεγχος, για την κρινόμενη φορολογική περίοδο **01/06/2023 – 31/08/2023**, 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:

α) δεκαέξι (16) τιμολογίων εκδόσεως **I.Κ.Ε. - ΑΦΜ:** καθαρής αξίας 1.269.474,50€ και ΦΠΑ αξίας 165.031,69 €, με αντικείμενο συναλλαγής την χονδρική πώληση

β) δεκαοκτώ (18) τιμολογίων εκδόσεως **I.Κ.Ε.- ΑΦΜ:** καθαρής αξίας 1.057.681,00€ και ΦΠΑ αξίας 137.498,53€, με αντικείμενο συναλλαγής την χονδρική πώληση ελαιολάδου.

2. Περεταίρω, για την ίδια φορολογική περίοδο, ο έλεγχος προσαύξησε της φορολογητέες εκροές κατά 246.621,00€ και τον φόρο εκροών 32.060,72€ και προσαύξησε της φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών κατά το ίδιο διότι ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ Ιουλίου 2023, τόσο στις φορολογητέες εκροές – φόρο εκροών όσο και στις φορολογητέες εισροές – φόρο εισροών, τρεις (3) ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εκδόσεως

Σημείωση: Από τον ίδιο έλεγχο προέκυψε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/09/2023 – 30/09/2023 ποσού 231.811,68€ (πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης: 480.382,23€ μείον πιστωτικό υπόλοιπο βάσει ελέγχου: 248.570,65€) για την οποία η Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών εξέδωσε την αριθμ./16-4-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ ίδιας φορολογικής περιόδου την οποία ο προσφεύγων έχει προσβάλει στη Υπηρεσία μας με την αριθμ . πρωτ./20-5-2024 ενδικοφανή προσφυγή του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, 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. ΒΕΞ 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, 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.

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, 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, 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, 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό

αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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

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

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, 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 16-4-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι ως άνω εκδότριες εταιρείες των επίμαχων στοιχείων, ήταν κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/06/2023 έως 31/08/2023 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:

Α) Ως προς την εκδότρια εταιρεία **Ι.Κ.Ε. - ΑΦΜ:** στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 34 - 36) αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι, δεν διαθέτει εγκαταστάσεις άσκησης της φερόμενης δραστηριότητας, δεν διαθέτει άδεια λειτουργίας και δεν διαθέτει εμπορεύματα προς πώληση.

Τα ανωτέρω προκύπτουν κατόπιν των διαπιστώσεων του επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας στην έδρα της ως άνω εκδότριας εταιρείας, τον διασταυρωτικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πατρών στην μεταφορική εταιρεία **ΟΕ - ΑΦΜ:** και την διαπίστωση του ελέγχου ότι οι αγορές της ως άνω εκδότριας εταιρείας προέρχονται από την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων **ΙΚΕ - ΑΦΜ:**

Β) Ως προς την εκδότρια εταιρεία **Ι.Κ.Ε. - ΑΦΜ:** στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 37 - 45) αναφέρεται ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία δεν διαθέτει εγκαταστάσεις άσκησης της φερόμενης δραστηριότητας, δεν διαθέτει άδεια λειτουργίας και δεν διαθέτει εμπορεύματα προς πώληση. Επιπρόσθετα, από διασταυρωτικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πατρών στην μεταφορική εταιρεία **ΟΕ - ΑΦΜ:**, διαπιστώθηκε η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων μεταφοράς, από την ως άνω εκδότρια εταιρεία προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ως προς τον προσφεύγοντα, στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου (σελ 56) 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 κρίνόμενη 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 16-4-2024 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20-5-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/20-5-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και των επικύρωση της υπ' αριθμ. /16-4-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών,

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

Φορολογική περίοδος 01/06/2023 – 31/08/2023

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει ελέγχου / Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Πιστωτικού Υπολοίπου Βάσει ελέγχου/Απόφασης ΔΕΔ
Πιστωτικό Υπόλοιπο	493.878,98€	191.348,65€	302.530,33€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	198.878,98€	191.348,65€	7.530,33€
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	295,000,00€		295.000,00€

(Ως η με αριθ. /16-4-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)
Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.