



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10 -03-2025

Αριθμός απόφασης: 597

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : 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 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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) 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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στο κατά:

α) της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων 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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία 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:

A. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 50.296,53 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 25.148,27 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **75.444,80 €**.

B. Με την με υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 41.624,71€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 20.811,98€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **62.436,69€**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη σε αυτό την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας υπηρεσίας με ελεγχόμενη την οντότητα

Σύμφωνα με τις ως άνω οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, η οποία έλαβε υπόψη τα πορίσματα της ως άνω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 ζήτησε έλαβε και στη συνέχεια καταχώρησε στα βιβλία της, δύο (2) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (αρ. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης και αρ. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης), κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), συνολικής καθαρής αξίας 173.436,29€ και αξίας Φ.Π.Α. 41.624,71€ και αναγραφόμενη σε αυτά περιγραφή είδους και αναγραφόμενη ποσότητα 740 και 730 αντίστοιχα, που εκδόθηκαν από την οντότητα με αντικείμενο δραστηριότητας και έδρα στην

Οι φορολογικές διαφορές προέκυψαν καθώς η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της της δαπάνες που αφορούν στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου και ακολούθως προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρ. 66 παρ. 5 του ν. 4175/2013 και του άρθρ. 76 του ν. 5104/2024, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, δεδομένου ότι αποδεικνύεται με πλήρη βεβαιότητα η υπόσταση των επίμαχων συναλλαγών, σε κάθε δε περίπτωση η προσφεύγουσα έδρασε καλή τη πίστη κατά τη λήψη των αγαθών που αφορούν στα δύο (2) υπό κρίση τιμολόγια.

2) Η φορολογική αρχή υιοθέτησε άκριτα τα συμπεράσματα της ΥΕΔΔΕ Αττικής ως προς τις επίμαχες συναλλαγές, θεωρώντας ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, μη προβαίνοντας σε ιδία ουσιαστική κρίση επί των ισχυρισμών που η προσφεύγουσα έθεσε με το υπόμνημά των απόψεων της.

Η προσφεύγουσα έλαβε πράγματι τα αγαθά που αναφέρονται στα δύο υπό κρίση τιμολόγια. Ειδικότερα με το υπ' αριθμ. τιμολόγιο η προσφεύγουσα αγόρασε 740 τεμάχια εξωτερικών δίσκων μοντέλου συνολικής αξίας 108.260,00€ και με το υπ' αριθμ. τιμολόγιο αγόρασε άλλα 730 τεμάχια του αυτού αγαθού συνολικής αξίας 106.799,00€, τα οποία της παραδόθηκαν μέσω της μεταφορικής εταιρείας με τις φορτωτικές με αριθμ. και αντίστοιχα. Τα εν λόγω αγαθά η προσφεύγουσα εξόφλησε με τραπεζικό έμβασμα και τα μεταπώλησε χονδρικώς στην αλλοδαπή εταιρεία με έδρα στην Κύπρο με την επωνυμία

3) Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο δέον μέτρο επιμέλειας του μέσου συνετού επιτηδευματία πλην όμως δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει αλλά και ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει αν η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων βρισκόταν σε συμμόρφωση με τη φορολογική και ασφαλιστική νομοθεσία, ούτε είχε ουδεμία υποχρέωση να μεταβεί στους δηλωθέντες χώρους της εκδότριας για να διαπιστώσει την ύπαρξη ή μη πάγιου εξοπλισμού και απασχολούμενου προσωπικού. (σχετ. Αποφ. Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών).

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του 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, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να 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 (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), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994) ότι, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. (στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση η έκθεση ελέγχου για τον εκδότη, έχει συνταχθεί από υπάλληλο της ΥΕΔΔΕ), οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή, εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της

αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, εν προκειμένω, στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Ειδικότερα, από τις οικείες εκθέσεις προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εν λόγω εκδότρια για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2020, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου με το υπ. αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη σε αυτό την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας υπηρεσίας, για την εν λόγω εκδότρια διαπιστωθήκαν τα εξής :

- 1) Δεν διέθετε έδρα ή υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο από 01/03/2018.
- 2) Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
- 3) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή.
- 4) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων.
- 5) Δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- 6) Από τελεί υπό καθεστώς αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για ενδοκοινοτικές συναλλαγές κατά εφαρμογή της ΠΟΛ. 1200/2015 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1088/2017.
- 7) Οφείλει στο Δημόσιο 89.654.111,83€ πλέον προσαυξήσεων 24.961.338,65€ από Τακτικούς Ελέγχους ΦΠΑ και Εισοδήματος των χρήσεων 2014 έως 2018.
- 8) Έχουν καταλογιστεί 1,051 παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την οντότητα, συνολικής καθαρής αξίας 13.597.861,72€ και ΦΠΑ 2.248.596,67€.
- 9) Κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε 1.285 εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 13.620.405,98€ και ΦΠΑ 2.251.026,24€.

Επειδή, ως προς τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της οντότητας στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτουν τα κάτωθι:

- 1) Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας μεταξύ των οποίων και ο λογαριασμός που διατηρούσε στην, με αρ. στον οποίο η προσφεύγουσα κατέθεσε με έμβασμα ποσό για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων (αρ.) διαπιστώθηκε ότι από τον εν λόγω λογαριασμό διακινήθηκαν μεγάλα ποσά τόσο στη χρέωση όσο και στη πίστωση, ωστόσο οι ημερήσιες πιστώσεις είναι σχεδόν ίσες με τις ημερήσιες αναλήψεις, με αποτέλεσμα το εναπομείναν υπόλοιπο καθημερινά να είναι πολύ μικρό, τακτική που είναι συνήθης σε περιπτώσεις έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων ώστε να προσδοθεί νομιμοφάνεια σε αυτά.

2) Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, ως προς τα τιμολόγια φορτωτικής με αρ. και με αρ. της μεταφορικής εταιρείας αντίγραφα των οποίων προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα και επικαλείται στην προσφυγή της, η αναγραφόμενη σε αυτά διεύθυνση του αποστολέα δεν αντιστοιχεί σε διεύθυνση δηλωμένη, από την οντότητα « στο μητρώο της Φορολογικής αρχής για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, καθώς προέκυψε ότι η αναγραφόμενη διεύθυνση είχε δηλωθεί ως υποκατάστημα της εν λόγω εκδότριας το έτος 2015 και για διάστημα τριών (3) ημερών.

3) Τα επίμαχα Δ.Α. – Τ.Π. με αριθμ. με αριθμ., καθαρής αξίας 87.308,06€ πλέον ΦΠΑ 20.953,94€ και καθαρής αξίας 86.128,23€ πλέον ΦΠΑ 20.670,77€ έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας και έχουν εξοφληθεί μερικώς αφού δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα λοιπές μεταφορές – εμβάσματα χρημάτων για την ολική εξόφληση των ως άνω τιμολογίων, πλην του προσκομισθέντος στον έλεγχο αντιγράφου εμβάσματος ύψους 177.208,50€.

4) Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο CMR ή οποιοδήποτε έγγραφο που να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των πωληθέντων, κατά την προσφεύγουσα, στην Κυπριακή επιχείρηση σκληρών δίσκων, από την αποθήκη της προσφεύγουσας προς την έδρα της τελευταίας, έγγραφα τα οποία είναι απαραίτητα ώστε να στοιχειοθετηθεί ενδοκοινοτική παράδοση.

5) Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο δικαιολογητικά έγγραφα όπως αλληλογραφία της προσφεύγουσας με την εν λόγω Κυπριακή επιχείρηση καθώς η τελευταία εμφανίζεται να εξοφλεί τα Τιμολόγια (Πώληση Ενδοκοινοτικών) αγοράς των σκληρών δίσκων πριν ακόμη η προσφεύγουσα τα αγοράσει και παραλάβει από την ως άνω εκδότρια.

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 του εκδοτή 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, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διέθετε τις υποδομές και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων άνω λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του και του φερόμενου ως εκδοτή εταιρειών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν όντως εικονικά και πάλι πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των καταλογισθέντων φόρων διότι τελούσε σε καλή πίστη, από τ' ανωτέρω προκύπτει ότι 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 η εκδότρια είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η προσφεύγουσα οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εκδότρια των εικονικών τιμολογίων, ήταν φορολογικός υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και ως εκ τούτου τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο τους και ως προς τη συναλλαγή. Επιπλέον, 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 την εκδότρια των τιμολογίων.

Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει ν' απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

Επειδή συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστική διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία **φορολογικού έτους 2018** βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και σε κάθε περίπτωση βάσει και των διατάξεων του άρθρου 23 β του ίδιου Κώδικα καθώς δεν προκύπτει η εξόφληση τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικού έτους 2018.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2018

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
-----------------------------	----------------------	-----------------------

Διαφορά φόρου εισοδήματος	50.296,53€	50.296,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	25.148,27€	25.148,27€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	75.444,80€	75.444,80€

(αριθμ. πράξης)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	41.624,71€	41.624,71€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	20.811,98€	20.811,98€
Σύνολο φόρου για καταβολή	62.436,69€	62.436,69€

(αριθμ. Πράξης)

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**

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.