



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 605

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο η οποία εδρεύει στην νομίμως εκπροσωπούμενη από την κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 30/09/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και

Β) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο, 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, καθώς και του συμπληρωματικού υπομνήματος με Α.Π. ΔΕΔ που υποβλήθηκε, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο και διπλογραφικά βιβλία από 01-01-2023, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 11-08-2020 με κύρια δραστηριότητα:

Α) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 30/09/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 52.102,33 € πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 26.051,17 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **78.153,50 €**.

Β) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 53 του ν.5104/2024), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1α και 2α του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ α' τριμήνου 2022 από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 18 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 22 του ν.5104/2024) και των παρ.1 και 2 του άρθρου 38 του ν.2859/2000.

Οι εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ και ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 54 ν.4987/2022, αντίστοιχα, σε συνδυασμό με την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **25-10-2024** στον λογαριασμό της νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της και **αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα.**

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά την έκδοση της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πύργου, η οποία αντικαταστάθηκε από την με αριθμόεντολή ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (ποσού 12.356,71 € με αιτία επιστροφής πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ) στα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν.2859/2000, 4987/2022 και 5104/2024 και της 0.3024/2023 Οδηγίας της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ.

Ακολούθως, με το αριθ. πρωτ.έγγραφο ο έλεγχος κοινοποίησε την ως άνω εντολή ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία και της γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε το χρονικό διάστημα από 13-01-2022 έως 20-02-2022 δώδεκα (12) Δ.Α.-Τ. (αριθ. 54 έως 65) με προμηθεύτρια εταιρεία την, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων, για εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **83.509,50 € πλέον ΦΠΑ 10.856,23 €.**

Σύμφωνα με το αρ. πρωτ..... δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, η ως άνω προμηθεύτρια εταιρεία έχει κριθεί ότι είναι **ανύπαρκτη κατ' ουσία φορολογικά και επαγγελματικά. Δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν διογκωμένα έξοδα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία ΦΠΑ.**

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, παρότι ζητήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Πύργου, δικαιολογητικά τεκμηρίωσης των συναλλαγών με την εν λόγω προμηθεύτρια εταιρεία που να αφορούν τη μεταφορά των αγαθών από τον τόπο φόρτωσης αυτών στην έδρα της (σελ.5-9 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 01-07-2024 το με αριθμό **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πύργου με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ.

Επί του άνω ΣΔΕ η προσφεύγουσα εταιρεία διατύπωσε εγγράφως απόψεις με το αριθ. πρωτ. υπόμνημά της και ακολούθως ο έλεγχος, μετά τη συνεκτίμηση και των αναγραφόμενων στο ως άνω υπόμνημα, προέβη στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και στην έκδοση της με αριθμό προσβαλλόμενης πράξης.

Επιπλέον, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 54 ν.4987/2022 και στην έκδοση της με αριθμό

προσβαλλόμενης πράξης, καθώς και στη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή
2. Να ακυρωθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Η Φορολογική Αρχή έπρεπε να αποδείξει ότι η συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εκδότριας των τιμολογίων δεν πραγματοποιήθηκε, δοθέντος ότι η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση είναι πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό και η προσφεύγουσα παρέλαβε τις διακινηθείσες ποσότητες που αναγράφονται στα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια. Κατά την επιλογή της αντισυμβαλλομένης της, η προσφεύγουσα σχημάτισε την πεποίθηση αυτή από πληροφορίες που έλαβε από το φορολογικό μητρώο και συνεπώς, κατά την παραλαβή των αγαθών και τη λήψη των τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο της εκδότριας.

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα είναι πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής τόσο με την προμηθεύτρια εταιρεία όσο και με άλλες αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης συναλλαγών και λοιπά στοιχεία και ισχυρίζεται ότι το πόρισμα του ελέγχου αναφορικά με τη μη πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών είναι αναπόδεικτο, αβάσιμο και πλημμελώς αιτιολογημένο.

Ακόμη, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται σχετικές αποφάσεις της Υπηρεσίας μας (με αριθμό

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Απαλλάσσονται από τον φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος μέλος και τον έχει γνωστοποιήσει στον προμηθευτή.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η

παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 32 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

...

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν παρ.2 άρθρου 54 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν περ.α΄ παρ.1 άρθρου 53 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1,

...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...

γ) Η **ετερόρρυθμη εταιρεία**, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 5 του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

...

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 των παρ.1 και 2 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου 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, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 εταιρεία, 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. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003), είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528, 1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.5-9, 12-14, 30):

«...

7. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

...

7.2 Κοινοποίηση πρόσκλησης

A. Στην ελεγχόμενη οντότητα, κοινοποιήθηκε από την υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. Αίτημα παροχής πληροφοριών - Πρόσκληση άρθρου 14 ν.4987/2022, με την οποία την καλούσαμε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου μας εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση αυτής, λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης περιόδου και λοιπά στοιχεία και δικαιολογητικά.

B. Στις, μετά από επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας, επιδόθηκε η με αριθ. πρωτ. Πρόσκληση άρθρου 14 του ν.4987/2022, με την οποία την καλούσαμε να προσκομίσει στον έλεγχο: 1) Αποδεικτικά μεταφοράς αγαθών σε άλλο κράτος μέλος για συγκεκριμένες συναλλαγές, 2) Δελτία απαλλαγής Φ.Π.Α. για συγκεκριμένες συναλλαγές, 3) Δικαιολογητικά τεκμηρίωσης των συναλλαγών με την οντότητα που αφορούν την μεταφορά των αγαθών από τον τόπο φόρτωσης στην έδρα της ελεγχόμενης και 4) Δικαιολογητικά εξόφλησης των συναλλαγών με την προαναφερόμενη ΙΚΕ. Η ελεγχόμενη, στις, με ηλεκτρονικό μήνυμα της εκπροσώπου κας (.....), μέσω του λογιστή της, στην υπηρεσία μας (αριθ. πρωτ.) προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων...

...

Παρότι παρήλθε η οριζόμενη προθεσμία, δεν προσκομίσθηκαν για την ελεγχόμενη, δικαιολογητικά για την τεκμηρίωση των συναλλαγών με την οντότητα που αφορούν την μεταφορά των αγαθών από τον τόπο φόρτωσης στην έδρα της.

8. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της ελεγχόμενης οντότητας για την φορολογική περίοδο 01/01/2022-30/09/2022 διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 όπως ισχύει, ...

...

Όπως διαπιστώθηκε, η ελεγχόμενη με την αριθ. αίτηση, ζητά την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/09/2022 ποσού 12.356,70 ευρώ, όσο το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που προκύπτει με την δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/07/2022-30/09/2022.

...

8.1.7. Έλεγχος αν για τις δαπάνες, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α..

...

Εξετάστηκαν οι πέντε (5) μεγαλύτερες δαπάνες για αγορές, πάγια και λοιπές δαπάνες, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. και δειγματοληπτικά κατά την κρίση της ελεγκτικής υπηρεσίας διάφορες δαπάνες της ελεγχόμενης περιόδου.

...

Από τον έλεγχο των δαπανών αυτών, προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές σχετικά με τις δαπάνες με προμηθευτή την οντότητα με έδρα

Η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της από δώδεκα Δ.Α.-Τ. με προμηθεύτρια την εταιρεία, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων, όπως αναλυτικά απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Ημερ/νία έκδοσης	Παραστατικό	Προμηθευτής/ ΑΦΜ	Περιγραφή	Κιλά	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. 13%	Λοιπά στοιχεία	Τόπος φόρτωσης
1					20.800	7.280,00	946,40	.....	.....
2					14.170	6.376,50	828,94	.....	.....
3					13.980	6.291,00	817,83	.....	.....
4					23.400	10.530,00	1.368,90	.....	.....
5					8.200	3.690,00	479,70	.....	.....
6					21.700	8.680,00	1.128,40	.....	.....
7					20.100	8.040,00	1.045,20	.....	.....
8					19.800	7.920,00	1.029,60	.....	.....
9					20.200	8.080,00	1.050,40	.....	.....
10					16.890	6.756,00	878,28	.....	.....
11					15.790	6.316,00	821,08	.....	.....
12					14.200	3.550,00	461,50	.....	.....
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ						83.509,50	10.856,23		

Για την τεκμηρίωση των ως άνω αναφερόμενων συναλλαγών, η ελεγχόμενη Ε.Ε. προσκόμισε στην υπηρεσία μας Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια με αριθμό 54 έως 65 που εκδόθηκαν από την οντότητα και τριάντα επτά (37) αντίγραφα τραπεζικών εγγράφων από τα οποία προκύπτουν 37 μεταφορές ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχο την ελεγχόμενη στον τραπεζικό λογαριασμό της με

αριθ. IBAN ..., συνολικής αξίας 94.380,00 €, στα οποία αναγράφεται στα στοιχεία παραλήπτη/επωνυμία

...

Επιπλέον, αν και ζητήθηκε, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο για τη διακίνηση, μεταφορά και παράδοση σε αυτή των εμπορευμάτων που προμηθεύτηκε από την οντότητα (ενδεικτικά Τ.Π.Υ., φορτωτική, αποδεικτικά για την παραλαβή των εμπορευμάτων, ζυγολόγια κλπ.) την περίοδο 13/02/2022-20/02/2022. Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό για τη μεταφορά των αγαθών που προμηθεύτηκε με τα ως άνω τιμολόγια, καταδεικνύει ότι η οντότητα δεν διασφάλισε την αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος (άρθρο 5 του ν.4308/2014), καθώς δεν είναι σε θέση να μας επιδείξει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από την συμφωνία μέχρι τον διακανονισμό της.

...

Στη συνέχεια ο έλεγχος αναζήτησε πληροφορίες για την εκδότρια επιχείρηση από το Πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης TAXIS (Μητρώο, Φ.Π.Α., Εισόδημα, Μισθώσεις, Οχήματα κλπ.) και από την ψηφιακή πλατφόρμα MyData και διαπιστώθηκαν τα εξής:

...

- Η δεν διέθετε έδρα ή υποκαταστήματα ή αποθηκευτικούς χώρους κατά τη χρονική περίοδο που εκδόθηκαν τα παραστατικά προς την ελεγχόμενη Η οντότητα ... πραγματοποίησε έναρξη εργασιών τηνμε έδρα επί της οδού, ενώ δεν έχει ιδρύσει υποκαταστήματα.

Από τα στοιχεία μισθώσεων ακίνητης περιουσίας (taxisNet.gr), το κατάστημα επί της οδού, μισθώθηκε από το νόμιμο εκπρόσωπο της ΙΚΕ με την αριθ. δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (στο συμφωνητικό υπάρχει όρος που επιτρέπει στον μισθωτή να συστήνει Ν.Π. στα οποία θα συμμετέχει και ο ίδιος, ή την πρόσληψη συνεταίρου) πριν την έναρξη της εταιρείας.

Στη συνέχεια, με την αριθ. δήλωση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας λύθηκε η ως άνω μίσθωση με ημερομηνία λύσης 31/07/2021. Έκτοτε, από τα στοιχεία μισθώσεων (taxisNet.gr) δεν διαπιστώθηκε η υποβολή άλλης δήλωσης μίσθωσης ακίνητης περιουσίας από την οποία να προκύπτει ότι η εταιρείαμίσθωσε άλλο χώρο επί της οδού ή μίσθωσε χώρο σε άλλη περιοχή για την άσκηση των δραστηριοτήτων της, ούτε από την περιουσιακή κατάσταση (Ε9) προκύπτει ότι είχε στην ιδιοκτησία της ακίνητο επί της ίδιας οδού ή οποιοδήποτε άλλο ακίνητο.

Επιπλέον, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των ιδιοκτητών του ακινήτου προέκυψε ότι οι ιδιοκτήτες του ακινήτου από 01/08/2021-31/08/2021 δήλωσαν το ακίνητο «ΚΕΝΟ» και από 01/09/2021 το μίσθωσαν σε τρίτο πρόσωπο με περίοδο μίσθωσης 01/09/2021 - 31/08/2024 (βάσει υποβληθείσας δήλωσης μίσθωσης ακίνητης περιουσίας).

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία ..., δεν έχει δηλώσει στο φορολογικό μητρώο υποκαταστήματα ή άλλους χώρους σε περιοχές όπως τοπου φέρεται ότι φορτώθηκαν τα εμπορεύματα που απέστειλε στην οντότητα

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι την ελεγχόμενη περίοδο η εταιρεία δεν είχε έδρα, καθώς είχε ήδη αποχωρήσει από τη δηλωθείσα στο φορολογικό μητρώο

έδρα επί της οδού ούτε υποκαταστήματα ή λοιπούς χώρους για την άσκηση των δραστηριοτήτων της.

- **Δεν διέθετε προσωπικό**

Από το σύστημα taxis διαπιστώθηκε πως δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για καμία κατηγορία εισοδήματος (εμπορικών επιχειρήσεων, μισθωτών υπηρεσιών, ελεύθερων επαγγελματιών, λοιπά) για την ελεγχόμενη περίοδο.

- **Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα**

...

- **Δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα προκειμένου να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει προς την ελεγχόμενη επιχείρηση με τα τιμολόγια με αριθ. 54 έως 65**

...

- **Υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για την περίοδο έκδοσης των υπό κρίση τιμολογίων**

...

- **Δεν έχει συμπεριλάβει τα τιμολόγια με αριθμό 54 έως 65 στη δήλωση Φόρου εισοδήματος που υπέβαλε για τη χρήση 2022**

...

- **Από τον έλεγχο του τρόπου μεταφοράς, διαπιστώθηκε ότι οι μεταφορές των εμπορευμάτων με το Φ.Δ.Χ. όπως καταγράφονται στα Δ.Α.-Τ. με α/α 55 έως 65 που εκδόθηκαν από την δεν πραγματοποιήθηκαν από τον μεταφορέα καθώς αφενός επιβεβαίωσε με υπεύθυνη δήλωσή του που κατέθεσε στην υπηρεσία μας ότι δεν έχει συναλλαγές με την και αφετέρου από τα λογιστικά του αρχεία και τα λοιπά διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία δεν προέκυψαν αποδεικτικά στοιχεία, ότι πραγματοποίησε τις μεταφορές των εμπορευμάτων, όπως καταγράφονται στα Δ.Α.-Τ. με α/α 55 έως 65 που εκδόθηκαν από την**

Για τη μεταφορά των εμπορευμάτων όπως καταγράφονται στο με αριθ. τιμολόγιο εκδόσεως της δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κανένα δικαιολογητικό στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στην ελεγχόμενη ετερόρρυθμη εταιρεία.

Συμπέρασμα από τις ελεγκτικές διασταυρώσεις και τη συγκέντρωση στοιχείων

Σύμφωνα με τα παραπάνω αναφερόμενα, η οντότητα την περίοδο έκδοσης των υπό κρίση τιμολογίων ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο αλλά εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής της υποδομής και του προσωπικού που απασχόλησε δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις υπό κρίση συναλλαγές ...

...

Σύμφωνα με τα παραπάνω, ο έλεγχος κρίνει ότι τα δώδεκα (12) ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ - ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ καθαρής αξίας 83.509,50 πλέον Φ.Π.Α. 10.856,23 € με εκδότη την οντότητα είναι εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8-11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει.

...

10. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Μετά τα παραπάνω αναφερόμενα από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν, προέκυψε ότι:

Α) Η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε και καταχώρησε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. από 01/01/2022-30/09/2022 δώδεκα (12) εικονικά ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ - ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ συνολικής καθαρής αξίας 83.509,50 πλέον Φ.Π.Α. 10.856,23 € που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8-11 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και του άρθρου 66 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσης.

Β) Δεν παρέχεται στην ελεγχόμενη οντότητα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στα δώδεκα εικονικά ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ - ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ συνολικής καθαρής αξίας 83.509,50 πλέον Φ.Π.Α. 10.856,23 €, με εκδότη την οντότητα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 περ.β' του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) όπως ισχύει.

Γ) Δεν έχουν τηρηθεί όλες οι απαιτούμενες προϋποθέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) όπως ισχύει και Ε.2019/2022 για την απαλλαγή Φ.Π.Α. στις πωλήσεις της ελεγχόμενης προς επιχειρήσεις της αλλοδαπής, συνεπώς δεν διασφαλίζεται η νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. και θεωρείται ότι τα αγαθά διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις - εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα με το ν.2859/2000 όπως ισχύει σε συντελεστή φόρου 13%, ως εξής:

Περίοδος	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
01/01/2022 - 31/03/2022	31.785,00	4.132,05
01/04/2022 - 30/06/2022	260.430,00	33.855,90
01/07/2022 - 30/09/2022	120.114,25	15.614,86

Δ) Το ποσό Φ.Π.Α. προς επιστροφή, προσδιορίζεται στο ποσό των 0,00 €.

...».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι μεταφορές των προϊόντων /εμπορευμάτων που αναφέρονται στα αριθ. 54 έως 65 Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια διενεργήθηκαν από ιδιώτη μεταφορέα (.....) με το με αριθ. κυκλοφορίας φορτηγό. Προς επίρρωση των παραπάνω, με το με Α.Π. ΔΕΔ συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε, προσκομίζει τα ακόλουθα:

α) την από εξώδικη διαμαρτυρία - όχληση της προσφεύγουσας εταιρείας προς τον

β) την από υπεύθυνη δήλωση του αναφορικά με τα ζυγολόγια που παρέδωσε στη νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας για τις μεταφορές των εν λόγω εμπορευμάτων που αναφέρονται στα ως άνω Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας και

γ) τα ζυγολόγια που ισχυρίζεται ο ότι αφορούν τις ζυγίσεις για τα φορτία με τα παραπάνω εμπορεύματα.

Επειδή, ωστόσο στα εν λόγω ζυγολόγια που προσκομίσθηκαν με το με Α.Π. συμπληρωματικό υπόμνημα δεν αναγράφονται στοιχεία αριθμού κυκλοφορίας οχήματος (πλην του ζυγολογίου που σχετίζεται με το με αριθ. Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο, στο οποίο ωστόσο αναγράφεται διαφορετική ημερομηνία

από αυτή του εν λόγω Δ.Α.-Τ. ως προς την 1^η και 2^η ζύγιση: 23-1-2022), στοιχεία οδηγού (πελάτη) και στοιχεία προϊόντος.

Επιπλέον, σε ορισμένα από τα παραπάνω ζυγολόγια αναγράφεται διαφορετική ημερομηνία από αυτή των σχετικών Δ.Α.-Τ. που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία (αριθ. Δ.Α.-Τ. ως προς τη 2^η ζύγιση: και αριθ. Δ.Α.-Τ. :) και σε πολλές περιπτώσεις δεν είναι διακριτό εάν το όχημα ζυγίστηκε όντας κενό εμπορευμάτων ή φορτωμένο ώστε να προκύπτει το καθαρό βάρος των εμπορευμάτων. Επίσης, υφίστανται περιπτώσεις ζυγολογίων όπου το βάρος των εμπορευμάτων αποκλίνει 20 έως 30 κιλά από αυτό που αναγράφεται στα σχετικά Δ.Α.-Τ. και η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται λόγους επιπλέον φόρτωσης του οχήματος με υλικά συσκευασίας, λάθος της προμηθεύτριας εταιρείας κατά τη φόρτωση, καθώς και παράλειψη του οδηγού να «γεμίσει» το όχημα με καύσιμα, για τους οποίους δεν προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, ο ιδιώτης μεταφορέας επιβεβαίωσε με υπεύθυνη δήλωσή του που κατέθεσε στην ως άνω υπηρεσία ότι δεν έχει συναλλαγές με την

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά επαρκή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη των εικονικών στοιχείων.

Επειδή, οι εξοφλήσεις συναλλαγών με τραπεζικά μέσα που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία και προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν αποτελούν από μόνες τους τεκμήριο απόδειξης των συναλλαγών. Ειδικά στην προκειμένη περίπτωση που συντρέχουν τεκμήρια εικονικότητας των συναλλαγών, με δεδομένη τη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης και τη μη πραγματοποίηση των μεταφορών των εν λόγω προϊόντων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 54 ν.4987/2022 και ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 72 του ν.5104/2024 περί υποχρεωτικής κλήσης σε ακρόασης του

προσφεύγοντος. Ωστόσο, σύμφωνα με την απόφαση 962/2022 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...η αρμόδια για την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής αρχή δεν υποχρεούται, αλλά απλώς δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση για να αναπτύξει περαιτέρω τους ισχυρισμούς και τα επιχειρήματα, τα οποία θα πρέπει ήδη να έχει παραθέσει στην προσφυγή του, με επίκληση και προσκόμιση των αναγκαίων προς θεμελίωση αυτών αποδεικτικών στοιχείων. Υποχρέωση κλήσεως σε ακρόαση του υποχρέου γεννάται στην περίπτωση που η αρμόδια φορολογική αρχή (και όχι ο φορολογούμενος) θέσει υπόψη της ως άνω αρχής νέα στοιχεία ή πραγματικά περιστατικά, τα οποία περιήλθαν σε γνώση της μετά την έκδοση της εν λόγω πράξης και, ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση του φορολογουμένου...».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και τον διακριτικό τίτλο και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 30/09/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και

Β) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 30/09/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	249.011,58	661.340,83	661.340,83	412.329,25
Αξία φορολογητέων εισροών	168.530,57	85.021,07	85.021,07	83.509,50
Φόρος εκροών	33.841,00	87.443,81	87.443,81	53.602,81
Υπόλοιπο φόρου εισροών	46.197,71	35.341,48	35.341,48	10.856,23
Πιστωτικό υπόλοιπο	12.356,71			12.356,71
Χρεωστικό υπόλοιπο		52.102,33	52.102,33	52.102,33
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		26.051,17	26.051,17	26.051,17
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		78.153,50	78.153,50	78.153,50
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή	12.356,71		12.356,71

Β) Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου **100,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α**

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.