



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12.3.2025

Αριθμός απόφασης: 651

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 25.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., με έδρα στην επί της οδού, αρ., κατά α) της με αριθμό/23.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.10.2018- 31.10.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και β) της με αριθμό/23.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.10.2020- 31.10.2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της από 25.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1. Με την με αριθμό/23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.10.2018- 31.12.2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 19.050,11 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.525,06 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **28.575,17 €.**

2. Με την με αριθμό/23.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.10.2020- 31.12.2020, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 6.968,08 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.484,04 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **10.452,12 €.**

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 23.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, σε εκτέλεση της με αριθμό/15.1.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2020.

Αιτία της έκδοσης της ανωτέρω εντολής ελέγχου για την προσφεύγουσα, η οποία διατηρούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το, αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2023/12-10-2023 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Σύμφωνα με το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο, διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθμό εντολής, έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην οντότητα «.....», με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο υλικών καθαρισμού, από τον οποίο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα η οποία α) κατά την χρήση 2018 έλαβε 135 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 64.853,04 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 15.564,72 €, β) κατά την χρήση 2019 έλαβε 43 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.215,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 4.851,60 €, και γ) κατά την χρήση 2020 έλαβε 38 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 18.117,40 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 4.348,08 €.

Ο παρών έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του καθώς και αυτά που προέκυψαν από τις επαληθεύσεις που διενήργησε ο ίδιος στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία και τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις των διατάξεων των Ν. 4308/2014, Ν. 4172/2013, Ν. 2859/2000 και του Ν. 4987/2022:

Α) Για το έτος 2018:

- Αποδέχθηκε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία που τήρησε, εκατόν τριάντα πέντε (135) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής αξίας 80.082,96€, με καθαρή αξία 64.853,04€ πλέον ΦΠΑ 15.564,72 €, από την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία: «.....» με Α.Φ.Μ.
- Υπέβαλε ανακριβώς την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ.Φ.Ε.) και το συνοποβαλλόμενο έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2018 ως προς τα δηλωθέντα έξοδα ποσού 64.853,04 €, κατά παράβαση των άρθρων 22 & 23 του Ν.4172/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58 του ν.4987/2022.
- Υπέβαλε ανακριβώς την Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. Δ' Τριμήνου της χρήσης 2018 ως προς τις εισροές, ήτοι εξέπεσε συνολικά ποσό Φ.Π.Α 15.564,72€ από τον φόρο εισροών, λόγω της καταχώρησης στα βιβλία των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων ως προς την συναλλαγή, κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' και άρθρου 38 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

Β) Για το έτος 2019:

- Αποδέχθηκε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία που τήρησε, σαράντα τρία (43) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής αξίας 25.066,60€, με καθαρή αξία 20.215,00€ πλέον ΦΠΑ 4.851,60 €, από την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία: «.....» με Α.Φ.Μ.
- Υπέβαλε ανακριβώς την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ.Φ.Ε.) και το συνοποβαλλόμενο έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2019 ως προς τα δηλωθέντα έξοδα ποσού 20.215,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 22 & 23 του Ν.4172/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58 του ν.4987/2022.
- Υπέβαλε ανακριβώς την Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. Δ' Τριμήνου της χρήσης 2019 ως προς τις εισροές, ήτοι εξέπεσε συνολικά ποσό Φ.Π.Α 4.851,60€ από τον φόρο εισροών, λόγω της καταχώρησης στα βιβλία των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων ως προς την συναλλαγή, κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' και άρθρου 38 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

Γ) Για το έτος 2020:

- Αποδέχθηκε έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία που τήρησε, τριάντα οκτώ (38) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής αξίας 25.066,60€, με καθαρή αξία 18.117,40€ πλέον ΦΠΑ 4.348,08 €, από την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία: «.....» με Α.Φ.Μ.
- Υπέβαλε ανακριβώς την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ.Φ.Ε.) και το συνοποβαλλόμενο έντυπο Ε3 του φορολογικού έτους 2020 ως προς τα δηλωθέντα έξοδα ποσού 18.117,40€, κατά παράβαση των άρθρων 22 & 23 του Ν.4172/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58 του ν.4987/2022.
- Υπέβαλε ανακριβώς την Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. Δ' Τριμήνου της χρήσης 2020 ως προς τις εισροές, ήτοι εξέπεσε συνολικά ποσό Φ.Π.Α 4.348,08 € από τον φόρο εισροών, λόγω της καταχώρησης στα βιβλία των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων ως προς την συναλλαγή, κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' και άρθρου 38 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν.4987/2022.

Στη συνέχεια συντάχθηκαν το με αριθμό/13.9.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι σχετικές Πράξεις Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία

κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 19.9.2024. Η τελευταία ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/10.10.2024 υπόμνημά του, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και νόμιμες στο σύνολό τους.

Ο έλεγχος παρέμεινε στις αρχικές του διαπιστώσεις καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία προς υποστήριξη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας ούτε τα επίμαχα τιμολόγια, τα οποία ζητήθηκαν με το με αριθμό/18.1.2024 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών και προσδιόρισε τα αποτελέσματα ως προς το εισόδημα και τον Φ.Π.Α. ως εξής:

Έτος	Άρ. 21 παρ. 1 ΚΦΕ (επιχ. δραστηριότητα) Λογιστικές διαφορές (μη εκπιπόμενες δαπάνες άρ. 22 ΚΦΕ)	ΦΠΑ εισροών
2018	68.532,95 €	19.050,11 € ΦΠΑ εισροών 2018 ύψους 15.564,72 € πλέον μεταφερόμενης μείωσης πιστωτικού υπολοίπου 2017 ύψους 3.485,39 €
2019	25.118,26 €	4.851,60 € Ισοϋψής μείωση πιστωτικού υπολοίπου Δ' τριμήνου αρχικού ύψους 16.139,25 €
2020	18.117,40 €	9.199,68 € ΦΠΑ εισροών 2020 ύψους 4.348,08€ πλέον μεταφερόμενης μείωσης πιστωτικού υπολοίπου 2019 ύψους 4.851,60€ Εξάλειψη πιστωτικού υπολοίπου Δ' τριμήνου, ύψους 2.231,60€, και καταλογισμός του υπολοίπου ύψους 6.968,08€

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

1. Ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου- Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – Παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ..
2. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας.
3. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
4. Παραβίαση τεκμηρίου αθωότητας.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, η δε φορολογική διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια στην επιβολή φόρων και προστίμων, ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «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 17 του ν.2690/1999:

«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, η από 23.10.2024 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνει με πληρότητα τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες βασίζονται αφενός στην συναλλακτική αδυναμία του εκδότη, όπως προκύπτει από την από 19.06.2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ε.Λ.Π. και ν.4987/2022 της αρμόδιας υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και αφετέρου στην έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων για την αγορά των εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα.

Επειδή, επιπλέον η οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. περιλαμβάνει εκτός από τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση επί της οποίας εδράζονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Συνεπώς, είναι δυνατή η αντίκρουση και η εξέταση της υπό κρίση υπόθεσης και ο ισχυρισμός περί έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως αβάσιμος.

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 79 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν

τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **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 παρόντος νόμου 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, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με 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, άλλωστε, 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 η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 1313/2013).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 116/2013 «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποιήσεώς της), 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). ...».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

«...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. [...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν.4308/2014:

«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 την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»”:

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ’ εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιεσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 32 του ν. 2859/2000:

«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 άρθ. 77 του Κ.Φ.Δ. 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, η έννοια του εικονικού φορολογικού στοιχείου ορίζεται με σαφήνεια από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1238/2018 η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας, για την οποία αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων δεν 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, αναφορικά με τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την από 19.06.2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ε.Λ.Π. και ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αυτός εξέδωσε α) κατά το φορολογικό έτος 2018, δύο χιλιάδες τριακόσια σαράντα εννέα (2.349) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.084.238,23 € πλέον ΦΠΑ 260.222,85 €, β) κατά το φορολογικό έτος 2019, δύο χιλιάδες οκτακόσια πενήντα έξι (2.856) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.313.481,29 € πλέον ΦΠΑ 315.034,38 €, και γ) κατά το φορολογικό έτος 2020, τρεις χιλιάδες πεντακόσια τέσσερα (3.504) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.659.271,49 € πλέον ΦΠΑ 398.131,34 €, χωρίς να πραγματοποιήσει αγορές και να απασχολήσει προσωπικό. Επιπλέον, δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία ετών 2014 – 2020, δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2007 έως 2020, δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από την χρήση 2008 έως 2023. Τέλος, στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής του ανέγραφε τον αριθμό κυκλοφορίας Ι.Χ. το οποίο δεν ήταν ιδιοκτησίας του και είχε διαγραφεί λόγω απόσυρσης από το έτος 2012.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων κρίθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο εν λόγω εκδότης κατά τα έτη 2014 – 2020 προς διάφορους λήπτες είναι εικονικά στο σύνολό τους δηλαδή εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης, με Α.Φ.Μ., ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων δεν ήταν σε θέση να πωλήσει οποιαδήποτε εμπορεύματα, το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών το φέρει πλέον η λήπτρια και ήδη προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και τα υπόλοιπα δικαιολογητικά έγγραφα προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αόριστοι και αναπόδεικτοι καθώς δεν προσκομίζει ουδένα στοιχείο σχετικά με την επικοινωνία της με τον προμηθευτή, την παραλαβή των εμπορευμάτων και την εξόφλησή τους, ώστε να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών ή έστω την από πλευράς της καλόπιστη συναλλαγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για τις συναλλαγές με τον ως άνω εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014. Δηλαδή δεν προσκόμισε στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών π.χ. παραστατικά διακίνησης – παραλαβής των εμπορευμάτων, παραστατικά εξόφλησης των τιμολογίων κ.λπ., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών δεν αποδεικνύεται και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση του τεκμηρίου της αθωότητας δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 23.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., και την **επικύρωση** των με αριθμό/23.10.2024 και/23.10.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

-Φορολογική περίοδος 1.10.2018- 31.12.2018:

Χρεωστικό υπόλοιπο	19.050,11
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α ν.4987/22	9.525,06
Σύνολο φόρων για καταβολή	28.575,17

(Ως η με αριθμό/23.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

-Φορολογική περίοδος 1.10.2020- 31.12.2020:

Χρεωστικό υπόλοιπο	6.968,08
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α ν.4987/22	3.484,04
Σύνολο φόρων για καταβολή	10.452,12

(Ως η με αριθμό/23.10.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.