



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**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

Αθήνα, 15-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1546

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 19-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και έδρα στο, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της υπ' αριθμ./2024 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. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση.

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 19-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2024 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, μειώθηκε η αξία των φορολογητέων εισροών κατά 411.437,00€, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 45.884,65€ και προσδιορίστηκε ποσό Φ.Π.Α. για καταβολή **11.542,15€** (ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα).

Δυνάμει της με αριθμ./22-10-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «», φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση των υποχρεώσεων της από την φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 -31/12/2019.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με ημερομηνία θεώρησης 12-09-2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, με ελεγχόμενο τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων «» με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες που παρέχονται από πρόσβαση στο Διαδίκτυο» και δηλωθείσα έδρα επί της οδού, στο Κρήτης, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε από τον ως άνω εκδότη το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 έξι (6) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης) συνολικής καθαρής αξίας 441.437,00€ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 57.386,80€, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν. 5104/24 και κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014).

Αντικείμενο των επίμαχων συναλλαγών, όπως αυτό περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια είναι η πώληση ελαιόλαδου.

Η ως άνω διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε από το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης 10-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα πορίσματα της με ημερομηνία θεώρησης 12-09-2024 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, κατά τον διορθωτικό προσδιορισμό του αποτελέσματος στη φορολογία Φ.Π.Α. δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εισροών την δαπάνη των ως άνω ληφθέντων, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράνομος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος στο μέτρο που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών στο πρόσωπο της προσφεύγουσας. Ο

έλεγχος αφενός δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων και αφετέρου υιοθέτησε αυτούσια τα αρχικά πορίσματα του, όπως αυτά διαμορφώθηκαν παντελώς αναιτιολογήτως και χωρίς να έχει προηγουμένως προβεί στην παραμικρή ελεγκτική επαλήθευση.

2) Η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, όπως αυτά περιγράφονται στην ενδικοφανή προσφυγή, πραγματοποιήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

3) Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο λήψης των επίδικων τιμολογίων καθώς δεν γνώριζε ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και επιπρόσθετα η ίδια κατέβαλε το σύνολο του τιμήματος και τον αντιστοιχούντα σε αυτό ΦΠΑ μέσω τραπεζικού συστήματος.

4) Πλημμελής εκπλήρωση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

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 των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

« 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. (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 συνήθειες 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, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων «» ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την

δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και αυτά είναι εικονικά καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου στον ως άνω εκδότη, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου με το με αριθ. πρωτ./18-9-2024 Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου με επισυναπτόμενη την με ημερομηνία θεώρησης 12-09-2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ., ως προς τον ως άνω εκδότη διαπιστωθήκαν τα εξής :

1) Δεν βρέθηκε, μετά από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο στο χωριό του Νομού, η ύπαρξη του υποκαταστήματος που δηλώθηκε από τον εν λόγω εκδότη στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου ενώ και οι κάτοικοι του ως άνω χωριού δήλωσαν στον έλεγχο ότι δεν γνώριζαν κανένα με το ονοματεπώνυμο

2) Δεν είχε την δυνατότητα πώλησης των φερόμενων προς τρίτους ποσοτήτων ελαιόλαδου καθώς οι φερόμενες αγορές που ο εν λόγω εκδότης διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ήταν εικονικές, ούτε είχε την δυνατότητα παραγωγής ελαιόλαδου καθώς, σύμφωνα με το ΟΠΕΚΕΠΕ., δεν διέθετε κανένα ιδιόκτητο ούτε μισθωμένο αγροτικό ακίνητο. Επίσης δεν διέθετε του απαραίτητους αποθηκευτικούς χώρους, την υλικοτεχνική υποδομή, τα μεταφορικά μέσα, αγροτικά μηχανήματα, κατάλληλο προσωπικό, για την αποθήκευση, και μεταφορά των φερόμενων συναλλαγών.

3) Δεν προσκόμισε, στον έλεγχο που του έγινε από την Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορτωτικά έγγραφα που να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά αγορασθέντος ελαιόλαδου.

4) Κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε διακόσια πέντε (205) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 1.218.960,86€ πλέον Φ.Π.Α. 158.491,47€, όπως αυτά περιγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 12-09-2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον εκδότη «», από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, ως προς την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, έπειτα από αναλήψεις που πραγματοποίησε ο εν λόγω εκδότης από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς στις 19.10.2018 ποσού 55.000,00€ και ποσού 73.000,00€, οι οποίες διενεργήθηκαν ύστερα από καταθέσεις που πραγματοποίησε προς τον εν λόγω εκδότη η προσφεύγουσα, εν συνεχεία αυτές οι αναλήψεις έπονται από καταθέσεις μετρητών από την προσφεύγουσα στον τραπεζικό λογαριασμό και πάλι του εν λόγω εκδότη, από το ίδιο κατάστημα με ελάχιστη χρονική διαφορά μεταξύ τους, αποδεικνύοντας την ανακύκλωση χρήματος μεταξύ του εν λόγω εκδότη και της προσφεύγουσας.

Επιπροσθέτως, από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα φέρεται να έχει εξοφλήσει μέρος μόνο της συνολικής αξίας των επίμαχων τιμολογίων τα οποία έλαβε από τον ως άνω εκδότη και όχι το σύνολο της αξίας τους.

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

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης

εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, και δεν διαθέτε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούσαν υπαρκτές συναλλαγές, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις ελαιόλαδου που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών. Τουναντίον, η προσφεύγουσα με την παρούσα, επιχειρεί αλυσιτελώς να αντιστρέψει το βάρος της απόδειξης του τεκμηρίου της καλής πίστης που την βαρύνει ως λήπτρια εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, παρουσιάζοντας αόριστους και ατεκμηρίωτους ισχυρισμούς περί καλής πίστης και δήθεν νομιμότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Αντίθετα, ο έλεγχος απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές πώλησης ελαιόλαδου στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικές με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και του εν λόγω, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές.

Επειδή, ως εκ τούτων, 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 τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο προσφεύγουσα δεν απέδειξε την τμηματική ή ολική εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αξίας έκαστον άνω των 500 ευρώ στο σύνολό τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ β του ΚΦΕ.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστικές διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ακολούθως ορθώς δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 παρ. 1 του ν.5104/2024, που ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου στην κρινόμενη υπόθεση ακολούθησε την οριζόμενη κατ' άρθρου 33 παρ. 1 του ν.5104/2024, διαδικασία και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς εκπλήρωσης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 10-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφαιζουμε

Την απόρριψη με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. Φορολογικού περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

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

Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο	62.605,75€	16.761,10€	16.761,10	45.844,65
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα.		11.542,15€	11.542,15€	11.542,15€
Σύνολο φόρου για καταβολή		11.542,15€	11.542,15€	11.542,15€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	62.605,75€	16.761,10€	16.761,10€	45.844,65€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.