



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1671

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, εδρεύουσας στην, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας: α) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθ.πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, γ) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και δ) της με αριθ.πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

6. Την με αριθ. πρωτ.έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 31.312,56 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 15.656,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **46.968,84 ευρώ**, και διαφορά ποσού που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του ύψους 1.535,29 ευρώ.
2. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 17.664,43 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ/58Α ποσού 8.832,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **26.496,65 ευρώ**, και μηδενικό υπόλοιπο φόρου για έκπτωση αντί του δηλωθέντος ποσού των 273,96 ευρώ.
3. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ζημιά ύψους - 24.296,38 ευρώ, αντί της δηλωθείσης ζημιάς ύψους -114.134,14, ήτοι διαφορά - 89.837,76 ευρώ, ενώ δεν προσδιορίστηκε φόρος για καταβολή.
4. Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.385,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ/58Α ποσού 2.722,92 ευρώ, πλέον ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα ύψους 4.060,84 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **8.168,76 ευρώ**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησηςοικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Κέρκυρας, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ σε βάρος της προσφεύγουσας, η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα το Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ.....δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Πάτρας για τον έλεγχο πραγματοποίησης συναλλαγών με την επιχείρηση Σύμφωνα με το ανωτέρω Πληροφοριακό Δελτίο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρησηεικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

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

- Μη απόδειξη από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη των τιμολογίων της εταιρείας, οι επίμαχες συναλλαγές της εταιρείας έχουν πραγματοποιηθεί. Μη συναλλακτική ανυπαρξία της ανωτέρω εταιρείας ως προς την εκπλήρωση των επίμαχων πωλήσεων προς την εταιρεία.
- Καλή πίστη ως προς την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτη:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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 στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., 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,

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

.....

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31.03.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία

και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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 την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα »κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

.....

Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη

συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη)....».

Επειδή στο άρθρο 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζονται τα εξής:

«...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 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1238/2018 απόφαση του ΣτΕ 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 περαιτέρω σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «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, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010).

Επειδή, περαιτέρω, στη με αριθμ. 1982/2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του άρθρου 33 του ΚΒΣ (πδ 186/1992 Α' 184/26.5.1992) και των περί αποδείξεως διατάξεων του ΚΔΔ (άρθρα 144 επομ.), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, 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, 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 επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά είτε είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, είτε, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Ενόσω ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη, σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣΤΕ 1461/2020, 406- 407/2019, 98/2018, 663/2018, 1169/2012 κ.ά.).»

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«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 πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα το από το με αριθ. πρωτ.....Δελτίο Πληροφοριών Λήψης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, μετά από έρευνα - έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για τα φορολογικά έτη 2018-2022 στην επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι: α) κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε διακόσια τριάντα τρία (233) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 883.476,14 ευρώ πλέον ΦΠΑ 154.361,30 ευρώ, β) κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε ενενήντα (90) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 495.808,10 ευρώ πλέον ΦΠΑ 99.966,59 ευρώ, γ) κατά το φορολογικό έτος 2020 εξέδωσε πεντακόσια τριάντα ένα (531) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 1.984.411,40 ευρώ πλέον ΦΠΑ 386.829,54 ευρώ. Από την ως άνω έκθεση υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η επιχείρηση, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο όσον αφορά τη δυνατότητά της για άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του μεγάλου κύκλου εργασιών της, που δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών. Ειδικότερα, ο ανωτέρω έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Πάτρας διαπίστωσε τα εξής:

1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση στη φερόμενη διεύθυνση, όπου προκύπτει αστική μίσθωση σε μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο, στο οποίο ουδέποτε εγκαταστάθηκε. Επιπλέον, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και την πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.
2. Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ.Πρόσκληση για Διάθεση βιβλίων και στοιχείων αγορών και πωλήσεων με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.
3. Από έγγραφο με αριθμό Πρωτοκόλλου ΕΜΠ Έγγραφο της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ, δεν προκύπτουν εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες. Επιπλέον, από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας, δεν προκύπτουν αγορές από το εσωτερικό της χώρας. Προκύπτουν μόνο ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τα έτη 2018 και 2019 αξίας 47.302,59€ και 36.593,93€ αντίστοιχα, που έρχονται σε αναντιστοιχία με το ύψος των πωλήσεων καθαρής

αξίας 929.451,09€ πλέον Φ.Π.Α. 160.286,25€ για το έτος 2018 και καθαρής αξίας 495.808,10€ πλέον Φ.Π.Α. 99.966,59€ για το έτος 2019, σύμφωνα με τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων.

4. Υπάρχει αναντιστοιχία πωλήσεων με αγορές, ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:
 - Φορολογικό έτος 2018: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 929.451,09€ πλέον Φ.Π.Α. 160.286,25€, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων συμπεριέλαβε δαπάνες 10.060,74€ πλέον Φ.Π.Α. 1.348,68€
 - Φορολογικό έτος 2019: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 495.808,10€ πλέον Φ.Π.Α. 99.966,59€, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων συμπεριέλαβε δαπάνες 556,00€ πλέον Φ.Π.Α. 97,44€.
 - Φορολογικό έτος 2020: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 1.984.411,40€ πλέον Φ.Π.Α. 386.829,54€, χωρίς να υποβληθούν συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι της ελεγχόμενης δήλωσαν έσοδα από την ελεγχόμενη 2.389,12€ πλέον Φ.Π.Α. 573,39€.
5. Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν φορολογικές ζημιές ή μικρά κέρδη ή πιστωτικές δηλώσεις Φ.Π.Α., έτσι ώστε να υπάρχει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και να μην κινούνται υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.
6. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο ούτε προκύπτει εκμίσθωση φορτηγών Δημοσίας Χρήσης για τη μεταφορά των εμπορευμάτων στους πελάτες της – παραλήπτες των προϊόντων.
7. Δεν προκύπτει να έχουν καταχωρηθεί αποδείξεις ή τιμολόγια καυσίμων, διοδίων και ξενοδοχείων, μολονότι η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να έχει διενεργήσει μεγάλο αριθμό πωλήσεων εκτός των επαγγελματικών της εγκαταστάσεων.
8. Σύμφωνα μεΈγγραφο του ΕΦΚΑ, η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό σε συγκεκριμένους μήνες, χωρίς να προκύπτει έκδοση Φορολογικών Στοιχείων (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.
9. Οι μεταφορές εμπορευμάτων φέρεται να έχουν διενεργηθεί με επιβατικά Ι.Χ., πράγμα αδύνατο λόγω του όγκου και του είδους των φερόμενων πωλήσεων. Επισημαίνεται ότι από τα αναγραφόμενα ΕΙΧ το ένα έχει διαγραφεί οριστικά από το έτος 2013, ενώ ο ιδιοκτήτης του δεύτερου αρνείται οποιαδήποτε ανάμιξη και συναλλαγή με την ελεγχόμενη οντότητα.
10. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, όπως δήλωσαν μέρος των πελατών της ελεγχόμενης οντότητας φέρεται να γίνεται με μετρητά ή με συναλλαγματικές που τις έχουν προσκομίσει ή μας το έχουν δηλώσει εγγράφως κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00) , η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).
11. Υπάρχει κατάτμηση μέρους των φορολογικών στοιχείων προς τους πελάτες της ελεγχόμενης οντότητας – παραλήπτες των προϊόντων της, ώστε να καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013.
12. Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι άγνωστη για τις ταχυδρομικές υπηρεσίες καθώς και για τις υπηρεσίες παροχής ρεύματος.
13. Για το χρονικό διάστημα που η επιχείρηση φέρεται να ασκούσε δραστηριότητες, εξέδιδε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας, χωρίς ουσιαστικά να διαθέτει έδρα, (τύποις), ώστε να δίνει αληθοφάνεια στην ύπαρξή της και να μην κινεί υποψίες της Φορολογικής Διοίκησης για τυχόν ελέγχους.

14. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε ούτε ενοικίασε αποθηκευτικούς χώρους, όπως προκύπτει από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας (Elenxis, μισθώματα).
15. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε ούτε συνεργάστηκε με κάποιο λογιστή ο οποίος θα τηρούσε και παρακολουθούσε τις φορολογικές και οικονομικές της υποχρεώσεις, όπως απαιτείται από μια εταιρεία με τέτοιο Κύκλο Εργασιών, αλλά αντίθετα, ευκαιριακά και αποσπασματικά συνεργάστηκε με λογιστή για την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δήλωση μεταβολής, προκειμένου να μην κινηθούν υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.
16. Από ελεγκτικές επαληθεύσεις σε πελάτες – παραλήπτες των εμπορευμάτων και τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε με βεβαιότητα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει οποιοδήποτε αγαθό και να παρέχει οποιαδήποτε υπηρεσία.

Επιπλέον, οι κάτωθι επιχειρήσεις:

.....

από στοιχεία που κατέθεσαν εγγράφως στην Υπηρεσία μας, κατονομάζουν τον κοως το πρόσωπο με το οποίο συναλλάχθηκαν, έλαβαν και εξόφλησαν φορολογικά στοιχεία, κατά τα φορολογικά έτη όπου σύμφωνα με τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας (TAXIS/Μητρώο), χρέη διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας εκτελούσε ο κος Πέραν των ανωτέρω επιχειρήσεων, οι βουλγάρικες επιχειρήσεις, με τις οποίες η ελεγχόμενη οντότητα είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές – αποκτήσεις αγαθών για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, κατέθεσαν εγγράφως στην Υπηρεσία μας, μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων, ότι ο κοςείναι το άτομο με το οποίο ήρθαν σε επικοινωνία προκειμένου να συνάψουν εμπορικές συμφωνίες.».

Επειδή, μεταξύ των προσώπων που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, ήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία έλαβε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους: α) στη χρήση 2018 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 138.155,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ 17.960,23 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 156.616,03 ευρώ και β) στη χρήση 2019 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 59.824,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ 7.787,50 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 67.612,90 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της ΥΕΔΔΕ Πάτρας απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας το με αριθ. πρωτ.....δελτίο πληροφοριών για τον έλεγχο της πραγματοποίησης των συναλλαγών με την επιχείρηση Ως εκ τούτου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα το, βάσει της με αριθ.εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Ο υπό κρίση έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, δηλαδή τα εμπορεύματα είχαν παραληφθεί, με τη σημαντική διαφορά ότι τόσο οι αποστολές των εμπορευμάτων όσο και οι τιμολογήσεις αυτών δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ από την

εκδότρια επιχείρηση, αλλά από άλλο πρόσωπο που χρησιμοποιούσε τόσο τα στοιχεία τιμολόγησης της εν λόγω εταιρείας όσο και τον τραπεζικό της λογαριασμό.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της περί καλής πίστης, αυτός δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο διότι αφενός η αποδοχή και καταχώρηση των φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου το πλήθος των επίμαχων συναλλαγών, η διάρκειά τους και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου των οικείων εκθέσεων, ο διενεργούμενος στην προσφεύγουσα εταιρεία έλεγχος, κατόπιν αξιολόγησης των αντιρρήσεων του προσφεύγοντος επί του με αριθμ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις: α) ως προς το φορολογικό έτος 2018: λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της πέντε (5) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 137.987,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ 17.938,46 ευρώ, β) ως προς το φορολογικό έτος 2019: λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της τεσσάρων (4) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 59.824,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ 7.823,50 ευρώ. Σε συνέχεια των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία εξακολουθεί να ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, και ότι σε κάθε περίπτωση η καλοπιστία της δεν επιδέχεται αμφισβήτηση.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά. Όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας επιχείρησης της και της φερόμενης ως εκδότριας εταιρείας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος αποδέχθηκε την πραγματοποίηση των συναλλαγών ως προς την παραλαβή των εμπορευμάτων αλλά από άλλο πρόσωπο. Ως αναφέρθηκε από τους ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν στην εκδότρια επιχείρηση διαπιστώνεται επαρκώς και τεκμηριωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία αυτής καθώς δεν είχε εγκαταστάσεις, απαιτούμενο εξοπλισμό και προσωπικό. Η προσφεύγουσα επικαλείται καλοπιστία ισχυριζόμενη ότι πίστευε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπα της εκδότριας επιχείρησης και δεν μπορούσε να γνωρίζει την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας. Ωστόσο η προσφεύγουσα γνώριζε τόσο τον τόπο φόρτωσης των αγαθών καθώς όπως προκύπτει έδινε εντολές στις μεταφορικές εταιρείες να παραλάβουν από εκεί τα πωλούμενα αγαθά και για τον τόπο αυτό φόρτωσης των αγαθών δεν προκύπτει να υφίσταται καμία συσχέτιση με στοιχεία έδρας ή υποκαταστήματος της εκδότριας, ούτε άλλωστε η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία από τα οποία η προσφεύγουσα πίστεψε

ότι ήταν εγκαταστάσεις της εκδότριας επιχείρησης. Ομοίως και για τα άτομα με τα οποία συναλλάχθηκε δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο να συνάγεται ότι τα εν λόγω άτομα ενεργούσαν για λογαριασμό της εκδότριας (έγγραφα αλληλογραφίας, προσφορές, αποδείξεις είσπραξης, και άλλα έγγραφα στο πλαίσιο της επανειλημμένης συνεργασίας τους) αντιθέτως μάλιστα τα εν λόγω άτομα ανέφεραν ατομικές ηλεκτρονικές διευθύνσεις στις οποίες δεν υφίσταται καμία συσχέτιση με λογότυπο ή με το όνομα της εκδότριας εταιρείας. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα λειτούργησε «κακόπιστα» με την αποδοχή των τιμολογίων αυτών, και οι ισχυρισμοί της περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1071/2015, και της ΠΟΛ1113/2015 για την έκπτωση των δαπανών που υπολογίστηκαν βάσει των επίμαχων εικονικών τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά ούτε αυτές που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1097/2016 για την έκπτωση του φόρου εισροών των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία εδρεύουσας στην, και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας: α) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθ.πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, γ) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και δ) της με αριθ.πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

• Φορολογία εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά εισόδημα			107.974,34	107.974,34
		30.013,46		30.013,46
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	3.535,29		31.312,56
	Χρωστικό ποσό		27.777,27	
Προκαταβολή φόρου				

Τέλος επιτηδεύματος		2.000,00	2.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του			1.535,29	1.535,29
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			15.656,28	15.656,28
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		46.968,84	46.968,84
	για επιστροφή	1.535,29		1.535,29

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ)/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

• **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ- ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		3.837.800,49	3.837.800,49	
Αξία φορολογητέων εισροών		3.599.033,95	3.461.046,15	137.987,80
Φόρος εκροών		512.089,03	512.089,03	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		512.362,99	494.424,60	17.938,39
Πιστωτικό υπόλοιπο		273,96		273,96
Χρεωστικό υπόλοιπο			17.664,43	17.664,43
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			8.832,22	8.832,22
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			26.496,65	26.496,65
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	273,96		273,96
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ)/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

• **Φορολογία εισοδήματος**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά εισόδημα		114.134,14	24.296,38	89.837,76
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				

Τέλος επιτηδεύματος		2.000,00	2.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	2.000,00	2.000,00	
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ)/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

• **Φ.Π.Α.**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ- ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		2.178.977,23	2.178.977,23	
Αξία φορολογητέων εισροών		3.583.708,09	3.523.883,79	59.824,30
Φόρος εκροών		288.434,11	288.434,11	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		288.434,11	280.336,65	8.097,46
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			1.385,00	1.385,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			2.722,92	2.722,92
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			4.060,84	4.060,84
Σύνολο φόρου για καταβολή			8.168,76	8.168,76
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ)/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.