



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/5/2025
Αριθμός απόφασης: 1460

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, θέση, νομού κατά: α) της υπ' αριθμ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 έως 31/12/2018 και β) της υπ' αριθμ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 11.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε 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:

Α) Με τη με αριθμό/11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 έως 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 322.035,85 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 143.739,87 €, ήτοι συνολικό ποσό 465.775,72 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 .

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της δηλωθείσας με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ αξίας φορολογητέων εισροών κατά το μέρος που αφορά στην καθαρή αξία δέκα εννέα (19) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 2.207.123,80 €, πλέον ΦΠΑ 286.926,14 €, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση εκδόσεως των επιχειρήσεων - Α.Φ.Μ., με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, ως κάτωθι:

- Έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση του άρθρου 79 του ΚΦΔ, καθαρής αξίας 560.175,10€ πλέον Φ.Π.Α. 72.822,76 εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ
- Έλαβε δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση του άρθρου 79 του ΚΦΔ, καθαρής αξίας 1.642.978,00€ πλέον Φ.Π.Α. 213.587,14€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ
- Έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη , κατά παράβαση του άρθρου 79 του ΚΦΔ, καθαρής αξίας 3.971,00€ πλέον Φ.Π.Α. 516,23€, εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ.».

Β) Με τη με αριθμό /11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 65.467,33 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 32.733,65 €, ήτοι συνολικό ποσό 98.200,98 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της δηλωθείσας με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ αξίας φορολογητέων εισροών κατά το μέρος που αφορά στην καθαρή αξία έξι (6) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 481.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 62.530,00 €, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση εκδόσεως των επιχειρήσεων - Α.Φ.Μ. και - Α.Φ.Μ., ως κάτωθι:

- Έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη,

κατά παράβαση του άρθρου 79 του ΚΦΔ, συνολικής καθαρής αξίας 461.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 59.930,00 € εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

- Έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη , κατά παράβαση του άρθρου 79 του ΚΦΔ, καθαρής αξίας 20.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.600,00€, εκδόσεως της επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 11.12.2024 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν.5104/2024 (πρώην ν.4987/2022 & ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τις συνημμένες σε αυτές ως αναπόσπαστο μέρος: α) με ημερομηνία θεώρησης 24.2.2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την προσφεύγουσα επιχείρηση, β) με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση με ΑΦΜ γ) με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση - Α.Φ.Μ. και δ) με ημερομηνία θεώρησης 13.7.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για την επιχείρηση - Α.Φ.Μ., ε) την από 12.09.2024 έκθεση Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την οντότητα με «..... και Α.Φ.Μ. και ε) την από 29.6.2021 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για την επιχείρηση με ΑΦΜ

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε εκτέλεση της με αριθμό/2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 περί Κώδικα ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Αφορμή για τη διενέργεια του κατά τα ανωτέρω μερικού ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ. 25/02/2021 Α.Π.: ΕΞ 2021, ΥΠΟΙΚ. 25/02/2021 Α.Π.:ΕΞ 2021, ΥΠΟΙΚ. 25/02/2021 Α.Π.: ΕΞ 2021 και ΥΠΟΙΚ. 25/02/2021 Α.Π.:ΕΞ 2021 Δελτία Πληροφοριών, του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής (Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ), με τα συνημμένα αυτών, για τις οντότητες: «..... - Α.Φ.Μ.», «..... -ΑΦΜ» και «..... - Α.Φ.Μ.», καθώς και τα με αριθ. πρωτ./19.07.2023 &/15.07.2021 Δελτία Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ με τα συνημμένα αυτών για τις οντότητες: «..... - Α.Φ.Μ.» και «..... - Α.Φ.Μ.» και η από 12.09.2024 έκθεση Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την οντότητα με «..... και Α.Φ.Μ.

Σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου οι ανωτέρω εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις **ήταν φορολογικά υπαρκτές αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις** καθώς - όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις των ανωτέρω ελεγκτικών Υπηρεσιών, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στις οικείες εκθέσεις δεν είχαν την δυνατότητα να έχουν στην κατοχή τους να αποθηκεύσουν και να διαθέσουν στην αγορά τις συγκεκριμένες ποσότητες Ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου λαμβάνοντας υπόψη την συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων δεν αναγνώρισε στο ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης των αγορών/δαπανών που αναγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά και προέβη στον

καταλογισμό των διαφορών με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ως προς την απόδειξη του συναλλακτικώς ανύπαρκτου και την αντιστροφή του σχετικού βάρους απόδειξης, η κρίση του ελέγχου ότι οι εκδότριες εταιρείες ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες είναι παντελώς αόριστη, πλημμελώς αιτιολογημένη και αναπόδεικτη, αφ' ης στιγμής ήταν φορολογικά υπαρκτές, χρησιμοποιούσαν τις εγκαταστάσεις του «.....», οι μεταφορές γινόντουσαν με φορτηγά δημοσίας χρήσης και ο πραγματικός διαχειριστής αυτών , τυγχάνει Πρόεδρος του Αγροτικού Συνεταιρισμού , είναι ευρέως γνωστός στον κλάδο και συναλλακτικά υπαρκτός. Συνεπώς, δεν καθίσταται και δεν αποδεικνύεται άνευ ετέρου η συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών εταιρειών για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019 που συμβλήθηκε μαζί τους.
- Το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών με τις εκδότριες εταιρείες πληρώθηκαν μέσω τραπέζης.
- Καλοπιστία του λήπτη. Κατά την διενέργεια των ένδικων συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο των αντισυμβαλλομένων και αγνοούσε τις όποιες τυχόν ατασθαλίες αυτών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ν.5104/2024 σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 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.

.....
7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«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 στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο »

Επειδή 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 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 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, 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. 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».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο

που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 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).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ ν.5104/2024 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ν..5104/2024 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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων κατά βάση ισχυρίζεται ότι:

- Δεν αποδεικνύεται βασίμως και επαρκώς από τον έλεγχο το συναλλακτικά ανύπαρκτο των εκδοτριών εταιρειών,
- Το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών με τις εκδότριες εταιρείες πληρώθηκαν μέσω τραπεζής.
- Καλοπιστία του λήπτη. Κατά την διενέργεια των ένδικων συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο των αντισυμβαλλομένων και αγνοούσε τις όποιες τυχόν ατασθαλίες αυτών.

Επειδή ωστόσο, όπως αναφέρεται στη με ημερομηνία θεώρησης 11.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου (σελ.21), που αφορά στη προσφεύγουσα:

«Από τα ως άνω αναγραφόμενα ο έλεγχος συμπεραίνει αφενός μεν ότι οι αγορές ελαιολάδου που περιγράφονται στα επίμαχα παραστατικά πραγματοποιήθηκαν, καθώς η ελεγχόμενη οντότητα βρισκόταν σε λειτουργία, διέθετε δεξαμενές αποθήκευσης (από ενοικίαση), πραγματοποιούσε πωλήσεις και ενδοκοινοτικές

παραδόσεις (εξαγωγές κυρίως προς), αφετέρου δε τα εν λόγω στοιχεία είναι εικονικά - ως προς το πρόσωπο του εκδότη - καθώς σύμφωνα με α) την από 13.07.2023 έκθεση Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για την οντότητα «.....» - Α.Φ.Μ.», β) την από 29.06.2021 έκθεση Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για την οντότητα «.....» - Α.Φ.Μ.» γ) την από 24.02.2021 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του τμήματος Η' του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος — Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής (Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) για την οντότητα «.....» - Α.Φ.Μ.», δ) την από 24.02.2021 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του τμήματος Η' του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος — Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής (Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗ-ΙΣ) για την οντότητα «.....» - ΑΦΜ, ε) την από 24.02.2021 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του τμήματος Η' του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος — Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής (Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) για την οντότητα «.....» - Α.Φ.Μ.» και στ) της από 23.02.2021 Πληροφοριακής έκθεσης Ελέγχου του τμήματος Η' του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος — Επιχειρησιακή Διεύθυνση Αττικής (Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ) για τις συναλλαγές της οντότητας «.....» Α.Φ.Μ.» με τις οντότητες «.....» Α.Φ.Μ.>), «.....» - Α.Φ.Μ.» & «.....» -ΑΦΜ, οι εκδότριες οντότητες:

α) «.....» - Α.Φ.Μ.

β) «.....» Α.Φ.Μ., και

γ) «.....» -ΑΦΜ

ήταν φορολογικά υπαρκτές αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτες, καθώς - όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις των ανωτέρω ελεγκτικών Υπηρεσιών, οι οποίες αναφέρθηκαν αναλυτικά ανωτέρω δεν είχαν την δυνατότητα, να έχουν στην κατοχή τους και να διαθέσουν στην αγορά τις συγκεκριμένες ποσότητες

Ως προς τις εκδότριες επιχειρήσεις και, όπως αναφέρεται στην ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου (σελ. 23), δεν είχαν στη κατοχή τους, ούτε μπορούσαν να παράγουν και επομένως να πωλήσουν τις αναγραφόμενες στα επίδικα τιμολόγια ποσότητες ελαιολάδου .

Επειδή σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 24.2.2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την επιχείρηση - Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκαν:

- Δεν βρέθηκε εγκατάσταση και κατάλληλος αποθηκευτικός χώρος για την άσκηση της δραστηριότητας του χονδρικού εμπορίου ελαιολάδου. Ο αποθηκευτικός χώρος που υπεδείχθη στην ομάδα ελέγχου δεν κάλυπτε τη δυνατότητα διακίνησης της ποσότητας ελαιολάδου που αναφέρεται στα τιμολόγια πώλησης. Επιπλέον, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο ίδιος χώρος φερόταν ως έδρα και των τριών επιχειρήσεων που διαχειριζόταν ο κ., ήτοι: με Α.Φ.Μ. με Α.Φ.Μ. και με Α. Φ.Μ.

- Δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία τα ζητηθέντα με την με αριθ./02-08-2019 Πρόσκληση, Βιβλία — Στοιχεία και παραστατικά δαπανών της ελεγχόμενης. Συνεπώς η ελεγχόμενη δεν αποδεικνύει τη νόμιμη κατοχή της ποσότητας την οποία διακινούσε.

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) που η ίδια η ελεγχόμενη υπέβαλε δεν προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων. Επίσης δεν προκύπτουν

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε εισαγωγές από τρίτες χώρες. Επομένως η ελεγχόμενη εμφανίζεται να πουλά 650.954kg ελαιόλαδο χωρίς να υπάρχουν αγορές.

Σύμφωνα δε με την ημερομηνία θεώρησης 13.7.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για την επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι:

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει κατάλληλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις. Η δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης σύμφωνα με μαρτυρία των περίοικων αποτελεί οικία στην οποία διαμένει συγγενικό πρόσωπο του αντιπροσώπου βάσει του με α.ρ./3-8-2017 πληρεξουσίου, κου με ΑΦΜ:..... Επίσης δεν έχει τον κατάλληλο αποθηκευτικό χώρο που απαιτείται για την άσκηση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης, ήτοι «χονδρικό εμπόριο ελαιολάδου» και για την πραγματοποίηση αγοράς και αποθήκευσης των ποσοτήτων του ελαιολάδου που φέρεται να έχει πουλήσει.

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει κατάλληλα μεταφορικά μέσα. Η ελεγχόμενη οντότητα από την έναρξή της επαγγελματικής δραστηριότητας έως τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου δεν έχει στην κατοχή της ιδιόκτητα ή μισθωμένα επαγγελματικά μέσα

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προκύπτει να έχει λάβει υπηρεσίες μεταφοράς ελαιολάδου τόσο για την αγορά όσο για την πώληση του.

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει προσωπικό. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχολούσε ή μίσθωνε οποιοδήποτε εξειδικευμένο ή ανειδίκευτο ανθρώπινο δυναμικό ικανό να εκτελέσει έργα σχετικά με την δραστηριότητα της. Επίσης, δεν λάμβανε υπηρεσίες από τρίτους (με σύμβαση ή χωρίς σύμβαση) σχετικά με την επαγγελματική της δραστηριότητα. Επιπλέον, η τοπική Δ/νση Γ Ηρακλείου — Τμήμα Ασφάλισης και εισφορών με το με αρ. πρωτ./4-5-2023 έγγραφο τους (πρωτ. Εισερχομένου/10-05-2023) μας γνωστοποίησε ότι η ελεγχόμενη με Α.Φ.Μ. δεν έχει ουδέποτε απογραφεί ως εργοδότης.

- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν προέβη σε αγορές /εισαγωγές/ ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υλικών και αγαθών σχετικές με αντικείμενο δραστηριότητας της.

Επειδή σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 24.2. 2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής για την εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι:

- Δεν βρέθηκε εγκατάσταση και κατάλληλος αποθηκευτικός χώρος για την άσκηση της δραστηριότητας του χονδρικού εμπορίου ελαιολάδου. Ο αποθηκευτικός χώρος που υπεδείχθη στην ομάδα ελέγχου δεν κάλυπτε τη δυνατότητα διακίνησης της ποσότητας ελαιολάδου που αναφέρεται στα τιμολόγια πώλησης. Επιπλέον, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο ίδιος χώρος φερόταν ως έδρα και των τριών επιχειρήσεων που διαχειριζόταν ο κ., ήτοι: με Α.Φ.Μ., με Α.Φ.Μ. με Α.Φ.Μ.

- Δεν προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία τα ζητηθέντα με την με αριθ./02-08-2019 Πρόσκληση, Βιβλία — Στοιχεία και παραστατικά δαπανών της ελεγχόμενης. Συνεπώς η ελεγχόμενη δεν αποδεικνύει τη νόμιμη κατοχή της ποσότητας ελαιολάδου την οποία διακινούσε

- Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι σκοπός του είναι η παράνομη διακίνηση ελαιολάδου μέσω της έκδοσης εικονικών τιμολογίων από τις τρεις εταιρείες συμφερόντων του. Επισημαίνεται ότι, ο τυγχάνει διαχειριστής και του με ιδιότητα που προφανώς χρησιμοποιεί προκειμένου να προμηθεύεται και να διακινεί ποσότητες ελαιολάδου χωρίς την έκδοση νόμιμων παραστατικών.

Επειδή σύμφωνα με την από 12.09.2024 έκθεση Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας

Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την εκδότρια επιχείρηση «..... και Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι :

1. Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του ΚΑΝΕΝΑ αγροτικό ακίνητο το υπό έλεγχο φορολογικό έτος, ούτε ιδιόκτητο, ούτε μισθωμένο για την καλλιέργεια ελαιολάδου, ως διαπιστώθηκε κατόπιν της έρευνας που διεξήχθη από την Υπηρεσία μας προς τον ΟΠΕΚΕΠΕ, υποθηκοφυλακεία στα οποία υπάγονται τα δηλούμενα ακίνητα, Ελληνικό Κτηματολόγιο και όλα τα διαθέσιμα ηλεκτρονικά αρχεία της Υπηρεσίας μας.
2. ο ελεγχόμενος δεν απασχόλησε εργάτες μέσω της αγοράς εργοσήμων, αλλά και ούτε με την καταβολή ενσήμων
3. Ο ελεγχόμενος δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί ο ίδιος στην καλλιέργεια και τη συγκομιδή των κιλών ελιών και κατά συνέπεια την παραγωγή του ελαιολάδου, που προκύπτουν από τα τιμολόγια για την πώληση αγαθών που κατέσχεσε η Υπηρεσία μας ως αυτό αποδείχθηκε βάσει των ωρών ανθρώπινης εργασίας ανά στρέμμα οι οποίες αντλήθηκαν από το εγχειρίδιο με τους Δείκτες Υπολογισμού Γεωργικού Εισοδήματος - της Δ/νσης Γεωργικής Ανάπτυξης της Περιφέρειας Κρήτης, το οποίο απεστάλη στην Υπηρεσία μας με το με αριθμό πρωτοκόλλου/19.02.2024 έγγραφο από τη Δ/νη Αγροτικής Ανάπτυξης Ρεθύμνου.
4. ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του τα αγροτικά μηχανήματα (τακτέρ, σκαφτικά κλπ) που απαιτούνταν για την καλλιέργεια αγροτικών προϊόντων, ούτε υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι μίσθωσε από τρίτους την παροχή των απαιτούμενων εργασιών σε αγροτικά μηχανήματα. ως αυτό προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου/19.02.2024 έγγραφο από τη Δ/νη Αγροτικής Ανάπτυξης Ρεθύμνου αλλά και από την έρευνα που διεξήχθη από την Υπηρεσία μας στα ηλεκτρονικά πληροφοριακά συστήματα της ΓΓΠΣ-ΑΑΔΕ.
5. ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του τα λοιπά μηχανήματα (σκαπτικά, αντλητικά κλαδευτικά, ψεκαστήρες κλπ) που απαιτούνταν για την καλλιέργεια αγροτικών προϊόντων, ούτε κατείχε αποδεικτικά στοιχεία ότι μίσθωσε από τρίτους την παροχή των απαιτούμενων εργασιών σε αγροτικά μηχανήματα, ως αυτό προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου/19.02.2024 έγγραφο από τη Δ/νη Αγροτικής Ανάπτυξης Ρεθύμνου αλλά και από την έρευνα που διεξήχθη από την Υπηρεσία μας στα τιμολόγια αγοράς που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τους προμηθευτές της.
6. ο ελεγχόμενος δεν είχε πραγματοποιήσει δαπάνες σε λιπάσματα και φάρμακα αλλά και λοιπές δαπάνες όπως αγορές ελαστικών ποτίσματος, σκαλίδες τσάπες κλπ, τα οποία ήταν απαραίτητα για την καλλιέργεια των ελιών και κατά συνέπεια την παραγωγή του ελαιολάδου, που φέρεται να πούλησε ο ίδιος, ως διαπιστώθηκε κατόπιν έρευνας που διεξήχθη από την Υπηρεσία μας στα τιμολόγια αγοράς που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τους προμηθευτές της.
7. ο ελεγχόμενος δεν είχε πραγματοποιήσει κατανάλωση ύδατος που να δικαιολογεί την ικανότητα παραγωγής και πώλησης τόσο μεγάλων ποσοτήτων ελαιολάδου, ως αυτό προκύπτει από την απαντητική επιστολή που έλαβε η Υπηρεσία μας από την
8. κατά την αυτοψία στο χωριό ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η υπό έλεγχο οντότητα δεν διέθετε κανένα υποκατάστημα στην συγκεκριμένη περιοχή, οπότε δεν διέθετε τις εγκαταστάσεις για την αποθήκευση εμπορίας ελαιολάδου το υπό έλεγχο φορολογικό έτος.
9. η υπό έλεγχο επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα εμπορίας των φερόμενων ως πωληθέντων κιλών ελαιολάδου, καθώς οι πωλήσεις που είχαν διενεργήσει οι προμηθευτές της και κρίθηκαν εικονικές στο Σύνολό τους από τη Δ. Ο. Υ. Ηρακλείου και το 40 ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Περαιτέρω οι ελεγκτικές αρχές απέδειξαν την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν

προσκόμισε στον έλεγχο κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια είχαν πραγματοποιηθεί.

10.ο ελεγχόμενος δεν είχε τη δυνατότητα να πουλήσει αδιάθετες ποσότητες προηγούμενων ετών, δεδομένου ότι δεν είχε στη διάθεση του αγροτικά ακίνητα τα προηγούμενα έτη, δεν προσκόμισε καταστάσεις απογραφής προηγούμενων ετών προϊόντων ή εμπορευμάτων, δεν είχε δηλώσει στο Ε3 της φορολογικής του Δήλωσης απογραφή έναρξης, δεν προσκόμισε έγγραφο φύλαξης ελαιολάδου, δεν είχε διενεργήσει αγορές ελαιολάδου τα προηγούμενα φορολογικά έτη.

11.Ο ελεγχόμενος δεν είχε κανένα κατάλληλο μεταφορικό μέσο με δυνατότητα μεταφοράς ελαιολάδου, ως αυτό διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διεξήχθη στα πληροφοριακά συστήματα της ΓΓΠΣ-ΑΑΔΕ, από όπου διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος το υπό έλεγχο φορολογικό έτος είχε στην ιδιοκτησία του μονάχα ένα αυτοκίνητο μάρκας και δύο δίκυκλα οχήματα.

12. Από την επεξεργασία των τιμολογίων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις της αλλά και από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου στην και στην τράπεζα διαπιστώθηκε ότι όλες οι κινήσεις είναι χαρακτηριστικά παραδείγματα πρόσδοσης νομιμοφάνειας σε ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ εκδότη και λήπτη εικονικού τιμολογίου, ως αναλυτικά περιγράφηκαν στην ενότητα 10 της παρούσας Έκθεσης Ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την από 29.6.2021 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για την επιχείρηση με ΑΦΜ

“Από τον έλεγχο των δηλώσεων και ειδικότερα από την δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει στην κατοχή του κανένα ελαιόφυτο.

Από τις ΜΥΦ του έτους 2018 προκύπτει ότι έχει πωλήσει ίδια ποσότητα περίπου ελαιόλαδο και το προηγούμενο έτος (Δεκέμβριος/2018) στην ΙΚΕ αξίας 19.990,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, που σημαίνει ότι η ποσότητα αυτή ήταν εσοδείας 2018,2017 και πιθανόν ακόμα προηγούμενων εσοδίων.

Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αγορά κάποιας ποσότητας ελαιολάδου για να μπορεί να το μεταπωλήσει.

Είναι σχετικά δύσκολο να αποθηκευτεί μια ποσότητα 12.500 κιλών ελαιολάδου στο σπίτι.

Δεν διέθετε ελαιόλαδο προηγούμενων ετών, καθ' ότι είχε πωληθεί τον Δεκέμβριο/2018. Η πωληθείσα ποσότητα των 12.500 κιλών τον Δεκέμβριο/2019, όπως αναφέρεται στο Τιμολόγιο ήταν εσοδείας 2019 και τιμή ανά κιλό 1,60€. Η τιμή αυτή παραπέμπει σε βιομηχανικό ελαιόλαδο αλλά, όπως προκύπτει από τα ΤΠΥ του ελαιουργείου Σταθοράκη Κων/νου η παραχθείσα ποσότητα ελαιολάδου για το 2019 ήταν 2.043, 10 κιλά από τα οποία χαρακτηρίζεται βιομηχανικό τα 1.000,00 κιλά”.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, ότι οι εκδότριες των τιμολογίων είναι επιχειρήσεις φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες (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) ο λήπτης βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με αυτές προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των εκδοτριών επιχειρήσεων.

Επειδή, στην κρίνόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων, ενώ

αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας, η προσφεύγουσα εξακολουθεί από την πλευρά της να ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε τις επίμαχες συναλλαγές με τις εκδότριες, χωρίς ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να τεκμηριώνεται με επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως οι συγκεκριμένες εκδότριες επιχειρήσεις δραστηριοποιήθηκαν και ήταν συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκε μόνο διατραπεζικά . Ωστόσο 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). Συνεπώς η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών, αλλά ούτε και τη καλή πίστη του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό στοιχείο, όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και Οδηγίες της Διοίκησης δεν αναγνωρίσθηκε ο ΦΠΑ εισροών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδοθέντων από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.6 του ΚΦΔ ν.5104/2024: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...]»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 11.12.2024 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν.5104/2024 (πρώην ν.4987/2022 & ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση : α) της υπ' αριθμ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 έως 31/12/2018 και β) της υπ' αριθμ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου

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

A) Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Ως η υπ' αριθμ. /11-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 465.775,72 €

B) Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

Ως η υπ' αριθμ. /11-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 98.200,98 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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

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.