



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 29.05.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1379

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ', με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο [.....], κατά της υπ' αριθ. / **28.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ’, με Α.Φ.Μ., 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’ αριθ. / **28.12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό φόρου εισοδήματος 160.914,88 €, πλέον 80.457,44 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), και συνολικά 241.372,32 €.

Η ως άνω διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε σύμφωνα με το πόρισμα της από 28.12.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, που διενεργήθηκε δυνάμει της εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας με αριθ. / 01.03.2022, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων, τελών και εισφορών και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Αιτία δε του ελέγχου, απετέλεσαν: Α) η από 17-10-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για την επιχείρηση Α.Ε.’ ΑΦΜ, Β) η από 22-01-2020 Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Δράμας, για την επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με Α.Φ.Μ....., Γ) η από 16-12-2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ του Ν.4093/2012, Ε.Λ.Π. του Ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ. του Ν.4174/2013 & του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για την επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με Α.Φ.Μ., και Δ) η από 01-09-2022 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για την επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- “1. Αοριστία έκθεσης ελέγχου.**
- 2. Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές.**

- 2^α. ως προς την εταιρεία Α.Ε
2β. ως προς την εταιρεία ΕΤΑΙΡΕΙΑ
2γ. ως προς την εταιρεία ΕΤΑΙΡΕΙΑ
2δ. ως προς την εταιρεία
3. η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής.
4. δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε λήπτες εικονικών εφόσον αποδειχθεί ότι τελούν καλή τη πίστη
5. παραβίαση ασφάλειας δικαίου.”

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2017 και στον λογαριασμό 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.655,40 € πλέον Φ.Π.Α. 4.957,30 € εκδόσεως της ‘.....Α.Ε’. ΑΦΜ τα οποία είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ**.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2017 και στον λογαριασμό 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ δέκα εφτά (17) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ‘..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ’ συνολικής καθαρής αξίας 148.373,90 € πλέον Φ.Π.Α. 35.609,77 € τα οποία είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ**.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2017 και στον λογαριασμό 20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ‘..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ’ συνολικής καθαρής αξίας 257.266,23 € πλέον Φ.Π.Α. 57.261,13 € τα οποία είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ**.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

“1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Άρθρο 32. 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,....”

Άρθρο 48. Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεωσεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

6.Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

Άρθρο 34.Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

“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. ”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται 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 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.”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014 {Ε.Λ.Π.} (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζεται, ότι: “7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή

συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *“Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ Α' 170) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ (ΦΕΚ Α' 170) 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, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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

συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ κρίθηκε ότι 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, σύμφωνα με την υπ' αρ. 1238/2018 απόφαση του ΣτΕ, (σκέψη 3): *“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) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση 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). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελλο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού καταλείψει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣΤΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ως προαναφέρθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2017 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.655,40 € πλέον Φ.Π.Α. 4.957,30 € εκδόσεως της '..... Α.Ε'. ΑΦΜ, δέκα εφτά (17) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως '..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ' συνολικής καθαρής αξίας 148.373,90 € πλέον Φ.Π.Α. 35.609,77 € και είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της '..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ' συνολικής καθαρής αξίας 257.266,23 € πλέον Φ.Π.Α. 57.261,13 € τα οποία είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής, των υπό κρίση τιμολογίων, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, και εμπειριστατωμένα στην α) από 17-10-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για την επιχείρηση Α.Ε.' ΑΦΜ, β) από 22-01-2020 Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Δράμας, για την επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με Α.Φ.Μ....., και γ) από 16-12-2021 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ του Ν.4093/2012, Ε.Λ.Π. του Ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ. του Ν.4174/2013 & του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Σερρών, για την επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με Α.Φ.Μ., καθώς και στην από 28.12.2022 Έκθεση Μερικού ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ήτοι:

A) ως προς την επιχείρηση Α.Ε.' ΑΦΜ

1)την ουσιαστική ανυπαρξία αγορών

2)την ανυπαρξία προσωπικού ως προς την δυνατότητα παροχής οποιασδήποτε υπηρεσίας,

3)την λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας

4)την συμμετοχή τους στο κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

5)την μη διάθεση των λογιστικών αρχείων στον έλεγχο

Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

Από το αναλυτικό καθολικό της προσφεύγουσας για τον προμηθευτή Α.Ε. και τα προσκομισθέντα αποδεικτικά πληρωμής προκύπτουν τα κάτωθι

Η συνολική αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων είναι 322.784,11€ και έναντι αυτών η προσφεύγουσα κατέβαλε το ποσό των 82.078,06€ και το υπόλοιπο ποσό 240.706,05€ παραμένει ανεξόφλητο. Ειδικότερα σύμφωνα με το προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό κατέβαλε

1.350,00€ στις 09-09-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

4.750,00€ στις 09-09-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

12.800,00€ στις 16-09-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

5.000,00€ στις 23-09-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

1.000,00€ στις 13-10-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

1.000,00€ στις 14-10-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

850,00€ στις 18-10-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

1.150,00€ στις 19-10-2016 χωρίς να προσκομισθεί το σχετικό παραστατικό

500,00€ στις 20-10-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

735,00€ στις 21-10-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

7.500,00€ στις 15-11-2016 χωρίς να προσκομισθεί το σχετικό παραστατικό

7.500,00€ στις 15-11-2016 χωρίς να προσκομισθεί το σχετικό παραστατικό

10.000,00€ στις 17-11-2016 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας

13.456,94€ στις 09-12-2016 με 8 επιταγές τρίτων

1.512,92€ στις 12-12-2016 με επιταγή τρίτου

8.086,88€ στις 29-12-2016 με 8 επιταγές τρίτων

886,32€ στις 26-01-2017 με 3 επιταγές τρίτων

3.000,00€ στις 22-02-2017 χωρίς να προσκομισθεί το σχετικό παραστατικό

1.000,00€ στις 15-03-2017 με μεταφορά μέσω της και στην συνέχεια υπάρχει επιστροφή της πληρωμής αντίστοιχου ποσού στο προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό

1.000,00€ στις 31-03-2017 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας και στην συνέχεια υπάρχει επιστροφή της πληρωμής αντίστοιχου ποσού στο προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό

1.000,00€ στις 18-04-2017 με μεταφορά μέσω της Τράπεζας και στην συνέχεια υπάρχει επιστροφή της πληρωμής αντίστοιχου ποσού στο προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό

Ο έλεγχος ζήτησε από τις τράπεζες να γνωρίσουν τα πρόσωπα που οπισθογράφησαν και εισέπραξαν τις ανωτέρω επιταγές.

Ειδικότερα

- 1) με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ/22-10-2020 προς την
- 2) με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ/22-10-2020 προς την Τράπεζα
- 3) με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ/22-10-2020 προς την Τράπεζα
- 4) με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ/22-10-2020 προς την
- 5) με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ/22-10-2020 προς την

Οι τράπεζες ανταποκρίθηκαν στα ανωτέρω αιτήματα του ελέγχου. Ειδικότερα

1) η τράπεζα στο με αρ. πρωτ. /01-12-2020 απαντητικό της έγγραφο γνώρισε ότι η επιταγή ποσού 1.512,92€ έχει σφραγιστεί στις 03-01-2017 ενώ για τις άλλες επιταγές έστειλε φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των επιταγών από τα οποία προκύπτει ότι τρεις επιταγές μετά την οπισθογράφησή τους από την ελεγχόμενη οντότητα και την Α.Ε. οπισθογραφούνται από την ΕΠΕ και στην συνέχεια εισπράττονται από τρίτους. Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι η ΕΠΕ δεν είναι προμηθευτής της Α.Ε. αλλά είναι λήπτης εικονικών φορ. στοιχείων έκδοσης οντοτήτων που μετέχουν στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορ. στοιχείων και ειδικότερα της Ε.ΠΕ και ΙΚΕ. Η άλλη επιταγή μετά την οπισθογράφησή της από την ελεγχόμενη οντότητα και την Α.Ε. οπισθογραφείται από τον και στην συνέχεια εισπράττονται από τρίτο. Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι ο δεν είναι προμηθευτής της Α.Ε. αλλά είναι λήπτης εικονικών φορ. στοιχείων έκδοσης οντοτήτων που μετέχουν στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορ. στοιχείων και ειδικότερα της Ε.ΠΕ και ΙΚΕ.

2) η τράπεζα στο με αριθ. πρωτ. /06-11-2020 απαντητικό της έγγραφο έστειλε φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των επιταγών από τα οποία προκύπτει ότι τρεις επιταγές μετά την οπισθογράφησή τους από την ελεγχόμενη οντότητα και την Α.Ε. οπισθογραφούνται από την ΕΠΕ και τον στην συνέχεια εισπράττονται από τρίτους. Για τους οπισθογράφους αυτούς ισχύουν όσα ανωτέρω αναλυτικά αναφέρουμε.

3) η τράπεζα στο με αριθ. πρωτ. απαντητικό της έγγραφο γνώρισε ότι δύο επιταγές εισπράχτηκαν στην τράπεζα και στην και έστειλε φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των άλλων δύο επιταγών από τα οποία προκύπτει ότι οι επιταγές μετά την οπισθογράφησή τους από την ελεγχόμενη οντότητα και την Α.Ε. οπισθογραφούνται από την ΕΠΕ και τον στην συνέχεια εισπράττονται από τρίτους. Για τους οπισθογράφους αυτούς ισχύουν όσα ανωτέρω αναλυτικά αναφέρουμε.

4) η τράπεζα στο με αριθ. πρωτ. /29-01-2021 απαντητικό της έγγραφο γνώρισε ότι μία επιταγή εισπράχτηκε στην τράπεζα και έστειλε φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των άλλων πέντε επιταγών από τα οποία προκύπτει ότι οι δύο επιταγές μετά την οπισθογράφησή τους από την ελεγχόμενη οντότητα και την Α.Ε. οπισθογραφούνται από την ΕΠΕ, και τον στην συνέχεια εισπράττονται από τρίτους. Για τους οπισθογράφους αυτούς ισχύουν όσα ανωτέρω αναλυτικά αναφέρουμε.

Μία επιταγή οπισθογραφείται από την ΕΠΕ. Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι η ΕΠΕ δεν είναι προμηθευτής της Α.Ε. αλλά είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης οντοτήτων που μετέχουν στο κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα της ΙΚΕ.

Δύο επιταγές εισπράττονται από τον ο οποίος φέρεται να είναι εργαζόμενος στην ΙΚΕ ως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρεται και μία επιταγή εισπράττεται από τρίτον.

5)η στο με αρ. πρωτ. /2020 απαντητικό της έγγραφο γνώρισε ότι οι επιταγές εισπράχτηκαν στην

6)Ο έλεγχος σε συνέχεια του ανωτέρω εγγράφου της ζήτησε πληροφορίες από την ως προς τις επιταγές αυτές με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ/27-11-2020 χωρίς να έχει λάβει ακόμα απάντηση.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται, ότι, οι επιταγές που εκδόθηκαν προς εξόφληση, οπισθογραφήθηκαν από τον ο οποίος δεν είναι προμηθευτής της εκδότριας των εικονικών τιμολογίων «..... ΑΕ», αλλά λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης οντοτήτων που μετέχουν σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα της «..... ΕΠΕ» και της «..... ΙΚΕ», ο δε, ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το υπόλοιπο εκ 240.706,05 € [ανεξόφλητη αξία τιμολογίων 2016 και 2017 322.784,11-82.078,06=240.706,05€], δεν εξοφλήθη λόγω του ότι τα αποθέματα που αγοράσθηκαν (δεν πληρούσαν τα συμφωνηθέντα «*υπαξιωμένα κατά υπόσταση*» και *διατεθέντα (αναλωθέντα)*, σε συμβολικές αξίες και μη εδραιώσαντα εκ του λόγου αυτού, αναμφίβολη υποχρέωση εξόφλησης), απορρίπτεται, διότι δεν συνάδει με την εμπορική πρακτική για την αγορά αποθεμάτων τόσο μεγάλης αξίας ήτοι 240.706,05 €, να μη έγινε αντιληπτό ότι τα εμπορεύματα αυτά δεν πληρούσαν τα συμφωνηθέντα.

Στην περίπτωση δε, παραβίασης των συμφωνηθέντων, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, θα επέστρεφε τα αγορασθέντα ή θα ελάμβανε πιστωτικά της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων, τιμολόγια. Επομένως ο ισχυρισμός ότι δεν εξοφλήθηκαν λόγω ελαττωματικότητας δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε στοιχεία για την εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων, όπως αποδεικτικά Τραπεζικών εμβασμάτων, επιταγές ή άλλον τρόπο εξόφλησης, απαραίτητη προϋπόθεση και αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, τα ληφθέντα τιμολόγια καθαρής αξίας 20.655,40 € πλέον ΦΠΑ 4.957,30 € για το φορολογικό έτος 2017 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Β) ως προς την επιχείρηση ΕΤΑΙΡΕΙΑ» Α.Φ.Μ.....

Α.Ως προς την δυνατότητα πώλησης των αποθεμάτων της εκδότριας «..... ΙΚΕ»

Επειδή, η εκδότρια των εικονικών τιμολογίων επιχείρηση δεν είχε αγοράσει καμία ποσότητα εμπορευμάτων από τα πωληθέντα στην προσφεύγουσα, καθότι όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών των αντισυμβαλλομένων με αυτήν, η αξία των αγορών της στην χρήση 2017 ανέρχεται σε 72,31 € πλέον ΦΠΑ 17,28 € και δεν πραγματοποίησε καμία ενδοκοινοτική απόκτηση.

Β.Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, για την απόδειξη του τρόπου πληρωμής των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα επιταγών της , συνολικής αξίας 183.950,00 €, που εξέδωσε η επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με **ΑΦΜ.** , σε διαταγή της προσφεύγουσας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με **ΑΦΜ.** με χρέωση λογαριασμού IBAN και τις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής προς την «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ». Οι επιταγές αυτές και οι αποδείξεις πληρωμής έχουν ως κατωτέρω.

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ Ι.Κ.Ε.	ΠΟΣΟ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ
1	5.000,00	ΑΡΙΘ. /8-9-2017	5.000,00
2	5.550,00	ΑΡΙΘ. /11-9-2017	10.550,00
3	5.000,00		
4	6.800,00	ΑΡΙΘ. /12-9-2017	6.800,00
5	9.500,00	ΑΡΙΘ. /14-9-2017	9.500,00
6	10.000,00	ΑΡΙΘ. /15-9-2017	10.000,00
7	10.000,00	ΑΡΙΘ. /18-9-2017	10.000,00
8	7.500,00	ΑΡΙΘ. /20-09-2017	16.500,00
9	9.000,00		
10	7.000,00	ΑΡΙΘ. /19-09-2017	14.700,00
11	7.700,00		
12	9.000,00	ΑΡΙΘ. /21-09-2017	14.000,00
13	5.000,00		
14	7.000,00	ΑΡΙΘ. /22-09-2017	7.000,00
15	3.500,00	ΑΡΙΘ. /25-09-2017	10.500,00
16	7.000,00		
17	3.350,00	ΑΡΙΘ. /27-9-2017	3.350,00
18	8.000,00	ΑΡΙΘ. /20-10-2017	8.000,00
19	8.500,00	ΑΡΙΘ. /21-10-2017	8.500,00
20	9.000,00	ΑΡΙΘ. /23-10-2017	18.000,00
21	9.000,00		
22	9.300,00	ΑΡΙΘ. /24-10-2017	9.300,00
23	7.500,00	ΑΡΙΘ. /30-10-2017	7.500,00
24	7.500,00	ΑΡΙΘ. /31-10-2017	7.500,00

25	7.250,00	ΑΡΙΘ. /01-11-2017	7.250,00
ΣΥΝΟΛΟ		183.950,00		183.950,00

Επειδή, προκειμένου να διαπιστωθεί ο κομιστής των ανωτέρω επιταγών ζητήθηκαν πληροφορίες από την Τράπεζα με το αριθ. πρωτ. /02-11-2022 έγγραφο.

Η Τράπεζα απάντησε με το αριθ. πρωτ. /..... /14-11-2022 έγγραφό της, στο οποίο αναφέρει αυτολεξεί τα παρακάτω: «*Κατόπιν έρευνας στο ηλεκτρονικό αρχείο της Γενικής για τον πελάτη «..... ΑΕΕ» με ΑΦΜ. σας ενημερώνουμε ότι δεν έχει χορηγηθεί καρνέ επιταγών στον εν λόγω πελάτη, στο οποίο να περιλαμβάνονται οι αριθμοί των 30 επιταγών του πρώτου πίνακα του εγγράφου σας.*

Επισημαίνουμε ότι το ανωτέρω νομικό πρόσωπο τηρούσε καταθετικό λογαριασμό στην με IBAN GR..... και όχι με IBAN GR.....».

Επειδή, από τις εκδοθείσες συνολικά τριάντα (30) επιταγές, οι πρώτες είκοσι πέντε (25) ως αναγράφονται στον ανωτέρω πίνακα αφορούν την επιχείρηση «.....ΙΚΕ», οι υπόλοιπες δε πέντε (5) την επιχείρηση «..... ΙΚΕ».

Από την ανωτέρω απάντηση της Τράπεζας προκύπτει αβίαστα ότι οι στον ανωτέρω πίνακα περιλαμβανόμενες επιταγές, εκδοθείσες από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ. σε διαταγή της προσφεύγουσας «.....», με ΑΦΜ. **είναι αναμφισβήτητα πλαστές.**

Κατά συνέπεια τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» καθαρής αξίας 148.373,90 € πλέον ΦΠΑ 35.609,77 €, ήτοι συνολικής αξίας 183.983,67 €, φέρονται ως εξοφλημένα με πλαστές επιταγές συνολικής αξίας 183.950,00 €, χωρίς δηλαδή να έχει χορηγηθεί καρνέ επιταγών από την Τράπεζα και με χρέωση λογαριασμού που δεν υφίσταται στην νυν

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον ισχυρισμό της ότι οι ανωτέρω επιταγές συνιστούν απλά «ομολογία χρέους» προς την προμηθεύτριαΙΚΕ και είναι «κατ' επίφαση» επιταγές (ομολογίες χρέους), αποδέχεται ουσιαστικά την πλαστότητα των εκδοθεισών επιταγών, προς εξόφληση των σχετικών τιμολογίων και κατά συνέπεια την εικονικότητα των ληφθέντων τιμολογίων.

Η προσφεύγουσα δηλαδή ισχυρίζεται ότι, εν γνώσει της προμηθεύτριας, παρέδιδε προς αυτήν και προς εξασφάλιση της απαιτήσεως της προμηθεύτριας τις ανωτέρω πλαστές επιταγές, οι οποίες δεν είχαν καμία ισχύ και αντίκρισμα και απλώς αποτελούσαν δήθεν ομολογία χρέους προς αυτήν, η δε προμηθεύτρια «..... ΙΚΕ», ελάμβανε αυτές, παρ' ότι δεν είχαν κανένα αντίκρισμα.

Από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ουδόλως εξόφλησε τα ληφθέντα τιμολόγια συνολικής αξίας 183.950,00 €.

Ως εκ τούτου, τα ληφθέντα τιμολόγια καθαρής αξίας 148.373,90 € πλέον ΦΠΑ 35.609,77 € για το φορολογικό έτος 2017 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Γ) ως προς την επιχείρηση ΕΤΑΙΡΕΙΑ, με Α.Φ.Μ.

Α.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΜΕΣΩ ΕΛΤΑ (money express)

Επειδή, η προσφεύγουσα φέρεται ότι κατέβαλε 86.800,00 € το έτος 2016 και 24.000,00 €, το έτος 2017 με εμβάσματα μέσω ΕΛΤΑ (money express), τα αποδεικτικά των οποίων αναγράφουν ως δικαιούχο την και όχι την ΙΚΕ. Η ανέλαβε τα ανωτέρω ποσά, τα οποία όπως προκύπτει από την έκθεση της Δ.Ο.Υ. Σερρών δήλωσε ότι παρέδιδε τα αναληφθέντα ποσά στον με ΑΦΜ.....

1) Ο με ΑΦΜ....., έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας στις 28/05/1996 με αντικείμενο και με έδρα ΚΕΡΚΥΡΑΣ. Τα έτη 2016 και 2017 δεν έχει δηλωθεί στις ΜΥΦ τρίτων ως πελάτης ή προμηθευτής, δεν ήταν μισθωτός της εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων '..... ΙΚΕ' ούτε σε καμία άλλη επιχείρηση και δεν έχει δηλώσει εισόδημα από καμία πηγή.

2) Η με ΑΦΜ., έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης δραστηριότητας στις 09/02/2016 και ημερομηνία διακοπής 26/10/2017 με αντικείμενο εργασιών:

Κωδικός	Περιγραφή	Συντομογραφία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης
46330000	09/02/2016	26/10/2017
46340000	09/02/2016	26/10/2017
46360000	09/02/2016	26/10/2017
46370000	09/02/2016	26/10/2017
46380000	09/02/2016	26/10/2017
46440000	09/02/2016	26/10/2017
46450000	09/02/2016	26/10/2017
46490000	09/02/2016	26/10/2017

και με έδρα Ν. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Τα έτη 2016 και 2017 δεν έχει δηλωθεί στις ΜΥΦ τρίτων ως πελάτης ή προμηθευτής και δεν ήταν μισθωτή της εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων '..... ΙΚΕ'.

3) Όσον αφορά τον διαχειριστή και τα μέλη της '..... ΙΚΕ' τα έτη 2016 & 2017, ήταν οι εξής:

Συσχετιζόμενα Α.Φ.Μ.

Συσχετιζόμενο Α.Φ.Μ.	Όνοματεπώνυμο / Επωνυμία	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης	Κατηγορία	Είδος	Δ.Ο.Υ.
.....	30/10/2015		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	1113

Μέλη

Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Διακοπής	Α.Φ.Μ. Μέλους	Επωνυμία	Δ.Ο.Υ.	Είδος Συμμετοχής	Ποσοστό Συμμετοχής
30/10/2015		1113	Μέλος	99
30/10/2015		4214	Μέλος	1

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τόσο ο με ΑΦΜ..... όσον και η με ΑΦΜ., δεν έχουν καμία σχέση με την εκδότρια των εικονικών

φορολογικών στοιχείων '..... και δεν αποδεικνύεται ότι τα εμβάσματα αυτά αφορούσαν εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων από την '..... ΙΚΕ'.

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ

Επειδή, πολλά εκ των λοιπών τραπεζικών εμβασμάτων αναγράφουν ως δικαιούχους τρίτα φυσικά ή νομικά πρόσωπα όπως: ΟΕ και όχι την

Το γεγονός της αποστολής των εμβασμάτων αυτών σε πρόσωπα μη έχοντα σχέση με τις φερόμενες συναλλαγές δεν αποδεικνύει την εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων, καθότι **δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο ότι τα εμβάσματα αυτά αφορούν την εξόφληση** των υπό κρίση ληφθέντων τιμολογίων της επιχείρησης «..... ΙΚΕ».

Τα εμβάσματα αυτά θα έπρεπε να αποσταλούν στην ΙΚΕ, ως δικαιούχου, και μόνο με τον τρόπο αυτό θα αποδεικνύονταν ότι αυτά αφορούν εξόφληση – αποπληρωμή συναλλαγών της προσφεύγουσας με την εκδότρια επιχείρηση «..... ΙΚΕ».

Επειδή, από την καρτέλα του προμηθευτή, φαίνονται πληρωμές μέσω εμβασμάτων, τα ποσά των οποίων στην συνέχεια επιστρέφονταν με αιτιολογία εγγραφής «επιστροφή πληρωμής». Από το γεγονός αυτό προκύπτει ότι **δεν έγινε αποπληρωμή** της αξίας των τιμολογίων που έλαβε.

Επειδή, για πολλές εξοφλήσεις της προσφεύγουσας, όπως αυτές περιλαμβάνονται στην καρτέλα του προμηθευτή, δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά πληρωμής, έμβασμα, επιταγή). Επομένως δεν αποδείχθηκε η καταβολή – εξόφληση της υποτιθέμενης απαιτήσεως της προμηθεύτριας.

Ε. Ως προς τον τρόπο εξόφλησης μέσω ΕΠΙΤΑΓΩΝ.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, φωτοαντίγραφα επιταγών της, που εξέδωσε η επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με **ΑΦΜ.**, σε διαταγή της «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με **ΑΦΜ.** με χρέωση λογαριασμού IBAN GR....., και τις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής προς την «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ».

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ Ι.Κ.Ε.	ΠΟΣΟ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ
1	15.000,00	ΑΡΙΘ. /20-04-2017	15.000,00
2	15.000,00	ΑΡΙΘ. /17-02-2017	15.000,00
3	15.000,00	ΑΡΙΘ. /15-03-2017	15.000,00
4	16.000,00	ΑΡΙΘ. /11-04-2017	16.000,00
5	16.000,00	ΑΡΙΘ. /02-05-2017	16.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		77.000,00		77.000,00

Επειδή, προκειμένου να διαπιστωθεί ο κομιστής των ανωτέρω επιταγών ζητήθηκαν πληροφορίες από την Τράπεζα με το αριθ. πρωτ. /02-11-2022 έγγραφό. Η Τράπεζα απάντησε με το αριθ. πρωτ. /..... /14-11-2022 έγγραφό της στο οποίο αναφέρει αυτολεξεί τα παρακάτω: «Κατόπιν έρευνας στο ηλεκτρονικό αρχείο της Τράπεζας για τον πελάτη ‘.....’ με ΑΦΜ. σας ενημερώνουμε ότι **δεν έχει χορηγηθεί καρτέ επιταγών στον εν λόγω πελάτη στο οποίο να περιλαμβάνονται οι αριθμοί των 30 επιταγών του πρώτου πίνακα του εγγράφου σας. Επισημαίνουμε ότι το ανωτέρω νομικό πρόσωπο τηρούσε καταθετικό λογαριασμό στην με IBAN GR.....και όχι IBAN GR.....**».

Επομένως οι περιλαμβανόμενες στον ανωτέρω πίνακα εκδοθείσες πέντε (5) επιταγές που συμπεριλαμβάνονται στις τριάντα (30) καθότι οι είκοσι πέντε (25) αφορούν την «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ», συνολικής αξίας 77.000,00 € που εξέδωσε η επιχείρηση «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ. σε διαταγή «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ. είναι πλαστές.

Ως εκ τούτου, τα ληφθέντα τιμολόγια καθαρής αξίας 257.266,13 € πλέον ΦΠΑ 57.261,33 € για το φορολογικό έτος 2017 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, διότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις αγαθών που αναγράφονται σε αυτά.

Δηλαδή, οι εκδότριες των υπό κρίση τιμολογίων, επιχειρήσεις είναι ανύπαρκτες συναλλακτικά επειδή δεν είχαν τον εξοπλισμό και την υλικοτεχνική υποδομή (μηχανήματα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές εμπορευμάτων ή λήψη υπηρεσιών από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσουν τις εμφανιζόμενες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, στην έκθεση ελέγχου αιτιολογούνται πλήρως οι λόγοι εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων αποδεικνύοντας πλήρως κι εμπεριστατωμένα τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτών ως εκ του γεγονότος ότι ενόψει των επιχειρηματικών των δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής των υποδομής και του προσωπικού που απασχολούσαν δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές που περιγράφονται στα τιμολόγια με αποτέλεσμα να κριθούν αυτά εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Η φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε πλήρως στο δικό της βάρος απόδειξης ως προς την απόδειξη της εικονικότητας στο σύνολο της συναλλαγής ώστε να στοιχειοθετηθεί νομίμως η παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου. Κατόπιν τούτων δε δεν τίθεται ζήτημα συνδρομής καλής πίστης στο πρόσωπο της λήπτριας και προσφεύγουσας, η οποία **δεν απέδειξε ότι τελούσε σε καλή πίστη.**

Εξάλλου, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με

οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τις εκδότριες των τιμολογίων.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα έχει εκπέσει από τις φορολογητέες εισροές το ποσό των 426.295,53 € και τον αντίστοιχο φόρο εισροών ποσού 97.828,42 € λόγω λήψης εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000.

Επειδή, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αρ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

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

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση εφαρμόστηκαν οι φορολογικές διατάξεις και οι αποφάσεις που έχουν εκδοθεί από την Φορολογική Διοίκηση, προσδιορίστηκε η μη δηλωθείσα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας και επιβλήθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και περιστατικά και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά και τεκμηριωμένα προκύπτει από την από 28.12.2022 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση οι αποφάσεις και οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση έως ότου ανακληθούν ή έως τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Ως εκ τούτου ο έλεγχος οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο και η όποια κρίση περί αντισυνταγματικότητας ή ακυρότητας των εφαρμοζόμενων φορολογικών διατάξεων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, και ως εκ τούτου, δεν παραβιάζεται, η Αρχή της Ασφάλειας του Δικαίου, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθόσον, η φορολογούσα αρχή κατά την έκδοση της επίδικης με

αριθ./28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό φόρου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./27.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ’, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ./**28.12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2017, του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 241.372,32 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.