



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1228

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **20/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στη Ζάκυνθο, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθμ./**21-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **21/12/2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, 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:

Με την υπ' αριθμ./**21-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 37.714,83 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 18.857,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **56.572,25 ευρώ**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην με ημερομηνία θεώρησης **21/12/2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αρ./**10-11-2022** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία της από 20-9-2022 Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 της (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΠΑΤΡΑΣ. Συγκεκριμένα η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΠΑΤΡΑΣ με το με αριθμό πρωτοκόλλου/**22-9-2022** έγγραφο της, διαβίβασε προς τη Δ.Ο.Υ. Πύργου την από 20-9-2022 «Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013» -1D υπόθεσης/**2021-** που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση. Η Δ.Ο.Υ. Πύργου με το με αριθμό πρωτοκόλλου/**27-9-2022** έγγραφό της, διαβίβασε προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./**5-10-2022**), -λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας- το παραπάνω έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ. Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η προσφεύγουσα κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τέσσερα (4) φορολογικά παραστατικά εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» με **ΑΦΜ** συνολικής καθαρής αξίας 161.145,14 € πλέον ΦΠΑ ύψους 37.714,83 €, τα οποία κρίθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ ως «**εικονικά στο σύνολο τους**».

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμό/**10-11-2022** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ για έλεγχο της φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016 η οποία αφορούσε αποκλειστικά και μόνο στον έλεγχο των παραπάνω τεσσάρων (4) τιμολογίων και στις τυχόν επιδράσεις των φορολογικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λήψη αυτών των φορολογικών στοιχείων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις της προσφεύγουσας και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του : α) τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά στον εκδότη των τιμολογίων με **ΑΦΜ**, με το οποίο έκρινε η εν λόγω Δ.Ο.Υ. ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση ήταν εικονικά στο σύνολό τους, β) το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με το οποίο έκρινε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση προς την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν εικονικά στο σύνολό τους, γ) το ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον υπό κρίση έλεγχο κανένα νέο στοιχείο που να ανατρέπει τα ευρήματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας σχετικά με τον χαρακτηρισμό των τεσσάρων φορολογικών στοιχείων ως εικονικά, κατέληξε στην διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα **το έτος 2016** έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της **τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολο τους** στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του» με

ΑΦΜ, όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα, προσauξάνοντας με αυτά συνολικά τον φόρο εισροών μέσω των λογαριασμών 54.00.29.0023 «ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 23%» και 54.00.29.0024 «ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 24%» κατά **37.714,83€**:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ/ ΗΜΕΡΟΜ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
1.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	...../17-3-2016	96.000,00	Χωρίς ΦΠΑ - απαλλαγή	96.000,00	Εργασίες μονώσεων στο γκαράζ στο μηχανοστάσιο, στην κουζίνα και δυο τραπεζαριες στο πλοίο ".....»
2.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	...../25-10-2016	15.000,00	3.600,00	18.600,00	Μονώσεις σε διάφορα μέρη του πλοίου ".....
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	..../2-11-2016	50.145,14	12.034,83	62.179,97	Μονώσεις σε διάφορα μέρη του πλοίου
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	..../3-11-2016		22.080,00	22.080,00	Χρέωση ΦΠΑ του Τ.Π.Υ. ../17- 3-2016
Σύνολα			161.145,14	37.714,83	198.859,97	

Ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του Ν.2859/00 να προσauξήσει τις φορολογητέες εισροές της και αντίστοιχα τον φόρο εισροών της, με την αξία και τον ΦΠΑ που αναλογεί στα παραπάνω τέσσερα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε προς αυτήν η ατομική επιχείρηση, **διότι πρόκειται για μη νόμιμα στοιχεία (εικονικά) και προέβη σε εκκαθάριση του ΦΠΑ της χρήσης 1/1-31/12/2016, καταλογίζοντας τη διαπιστωθείσα διαφορά φόρου με την προσβαλλόμενη πράξη.**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τεκμήριο καλής πίστης της εταιρείας επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η υπό κρίση συναλλαγή ήταν πραγματική, εκδόθηκαν νόμιμα θεωρημένα τιμολόγια από τον προμηθευτή και εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές.
- Πλήρης απόδειξη της καλής πίστης του επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Καλόπιστα η εταιρεία δέχτηκε τα επίδικα φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν υπήρχε υπόνοια περί των παρατυπιών στην επιχειρηματική δραστηριότητα του εκδότη.
- Ελλιπής αιτιολογία της Έκθεσης Ελέγχου δυνάμει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του

ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. . 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 [...]».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «5) Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος, 7) Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής»

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. ΣτΕ 506/2012. Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να

σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (**ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012**). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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*» και με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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 στην προκείμενη περίπτωση, στην με ημερομηνία θεώρησης **21/12/2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., λεπτομερειακά **αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για την εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ**

Σημειώνεται ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή κατά πορίσματος της έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η οποία απορρίφθηκε με την υπ αριθμ/22-6-2021 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Αθηνών.

Στην ως άνω απόφαση ΔΕΔ, που αφορά του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για την εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Επειδή ειδικότερα και σύμφωνα με τα πορίσματα των ελεγκτικών αρχών ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων» με ΑΦΜ:

➤ δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος για τις φορολογικές περιόδους 2014 - 2019. Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικό υπόλοιπο, μηδενικές συνολικές, φορολογητέες εκροές και εισροές για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2015 έως 31/12/2016,

➤ από τα εκδοθέντα από αυτόν και κάποια εξ αυτών κατασχεμένα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία, φέρεται να προκύπτει επιχειρηματική δραστηριότητα στο υπό κρίση χρονικό διάστημα. Διαπιστώνεται λοιπόν ότι δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις και οι ως άνω αναφερθείσες μη υποβληθείσες ή ανακριβώς υποβληθείσες δηλώσεις, έχουν ως συνέπεια την μη απόδοση στο Δημόσιο τυχόν φόρων και εισφορών που προκύπτουν από την φερόμενη επιχειρηματική του δραστηριότητα, όπως αυτή φαίνεται από τα εκδοθέντα από αυτόν και κάποια εξ αυτών κατασχεμένα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία,

➤ φαίνεται ενεργή επιχείρηση αφού δεν έχει υποβληθεί δήλωση διακοπής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επίσης δεν έχει δηλωμένα υποκαταστήματα ή μεταβολή έδρας. Όμως από τον έλεγχο της Ε' Πειραιά προκύπτει ότι, στα έτη 2014 έως και 2018 το ακίνητο που έχει δηλωθεί ως έδρα της επαγγελματικής της δραστηριότητας ήταν κενό και έτσι δεν διέθετε τις απαιτούμενες επαγγελματικές εγκαταστάσεις για την άσκηση των δραστηριοτήτων που φέρεται ότι διενεργούσε με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,

➤ για το χρονικό διάστημα 01-01-2016 έως 31-12-2018 δεν απασχολεί προσωπικό, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και την αλληλογραφία της με το Β' Τοπικό Υποκατάστημα Μισθωτών Αττικής Πειραιώς και Νήσων του ΕΦΚΑ. Συνεπώς δεν διέθετε το απαιτούμενο, κατάλληλο και εξειδικευμένο εργατικό δυναμικό για την άσκηση των δραστηριοτήτων που φέρεται ότι διενεργούσε με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,

➤ για τις φορολογικές περιόδους 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019, δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση ΜΥΦ για τα έσοδα (συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων), τα έξοδα (συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων) και τις δαπάνες, εκτός από την συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων έτους 2014 συνολικής αξίας 80,80 ευρώ. Από τις καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλομένων (έσοδα) και από τις καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλομένων (έξοδα) των ετών 2016, 2017, 2018 και 2019, αλλά και των προηγούμενων, ο ανωτέρω έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, σε διάφορους πελάτες του, ενώ δεν έχει αντίστοιχες αγορές υλικών, εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ή και παγίων,

καθώς και την υλικοτεχνική υποδομή, που να αιτιολογούν τις φερόμενες από αυτόν εργασίες, όπως αναγράφονται και περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία,

➤ δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών. Επίσης ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα έγγραφα προσδιορισμού που του κοινοποιήθηκαν, και συγκεκριμένα στις εντολές ελέγχου, στην γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού, καθώς και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση για τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχό τους παραβάσεις,

➤ το περιεχόμενο και κυρίως η αιτιολογία — περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών, στα εκδοθέντα προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, είναι γενικά και αόριστα. Δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εκτέλεσης, δεν υπάρχει επαρκής προσδιορισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών και δεν υπάρχει κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό εκτέλεσης των εργασιών (ΣΤΕ 3509/1996,715/1991),

➤ για τις υπηρεσίες που παρείχε στις χρήσεις 2016, 2017 και 2018 στην προσφεύγουσα Α.Ε., συνολικής αξίας ευρώ 384.674,25 (ως Τ.Π.Υ.), δεν εισέπραξε ο ίδιος μετρητά, ούτε εξόφλησε ως κομιστής κάποια από τις πολλές τραπεζικές επιταγές που έλαβε, ούτε κατατέθηκαν ή πιστώθηκαν χρήματα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ο μοναδικός τρόπος πληρωμής του είναι οι τραπεζικές επιταγές που έλαβε, συνολικής αξίας ευρώ 342.734,00, τις οποίες όμως όλες οπισθογράφησε σε τρίτα φυσικά ή νομικά, τα οποία και τελικά τις εισέπραξαν.

Επειδή η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στην χρήση 2016, συμπεριέλαβε στα βιβλία της και κατ' επέκταση στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των 3^{ου}, 10^{ου} και 11^{ου} μηνών, στον πίνακα με τις εισροές, δαπάνες καθαρής αξίας € 161.145,14 και εξέπεσε το αντίστοιχο ποσό Φ.Π.Α. (23% ή 24%) αξίας € 37.714,83, το οποίο και ωφελήθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καλόπιστα δέχτηκε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν υπήρχε υπόνοια περί των παρατυπιών στην επιχειρηματική δραστηριότητα του εκδότη και προς τούτο εκδόθηκαν νόμιμα θεωρημένα τιμολόγια από τον προμηθευτή και εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1210/2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών στοιχείων, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι όταν το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως η αξία του τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

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, όταν 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «στοιχείων» με ΑΦΜ ήταν κατά το υπό κρίση έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τις εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δεν διέθετε τις απαιτούμενες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, δεν διέθετε το απαιτούμενο, κατάλληλο και εξειδικευμένο εργατικό δυναμικό για την άσκηση των δραστηριοτήτων που φέρεται ότι διενεργούσε με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και δεν είχε αντίστοιχες αγορές υλικών, εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ή και παγίων, καθώς και την υλικοτεχνική υποδομή, που να αιτιολογούν τη δυνατότητα εκτέλεσης των έργων που περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι οι εργασίες μόνωσης στο πλοίο «.....» που ανατέθηκαν στην ατομική επιχείρηση και εκτελέστηκαν το Φεβρουάριο 2006, πιθανότατα ανατέθηκαν εργολαβικά στην ατομική επιχείρηση με) στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται :

α) Αν είχαν ανατεθεί εργολαβικά οι παραπάνω εργασίες μόνωσης στην ατομική επιχείρηση, έπρεπε η να είχε εκδώσει προς την ατομική επιχείρηση, παραστατικό εσόδου για αυτές της τις εργασίες και να είχε συμπεριλάβει την συναλλαγή αυτή στην υποβληθείσα ΜΥΦ έτους 2016 στο σκέλος των πελατών της.

Ωστόσο σύμφωνα με τις υποβληθείσες ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων διαπιστώνεται ότι, η επιχείρηση «.....» στο φορολογικό έτος 2016 δεν δήλωσε ως προμηθεύτρια την ατομική επιχείρηση, αντιθέτως, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω Μ ΥΦ, η δηλώθηκε ως πελάτης του στο υπό κρίση φορολογικό έτος, με στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Ειδικότερα, στην ανωτέρω χρήση ο -όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων παρείχε στην υπηρεσίες συνολικής αξίας 238.228,80 € (καθαρή αξία 192.120,00 € πλέον Φ.Π.Α. 46.108,80 €) και εξέδωσε σχετικά δύο (2) φορολογικά στοιχεία.

β) Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα με το σημείωμα διαπιστώσεων) η προσφεύγουσα προσκόμισε πίνακες προσωπικού με στοιχεία απασχολούμενων μισθωτών της, από τους οποίους προκύπτει ότι η προσέλαβε στις 16/2/2016 οκτώ (8) εργάτες. Από αναζήτηση που διενεργήθηκε στις αμοιβές που κατέβαλε το έτος 2016 η σε αυτούς τους εργάτες, διαπιστώθηκε ότι σε τέσσερις (4) από αυτούς καταβλήθηκαν ελάχιστα ποσά αμοιβών, ποσών 63,93 € 2 213,25 € 1 45,06 € και 45,06 € 1 γεγονός που καταρρίπτει τον ισχυρισμό ότι είχαν ενεργό ρόλο στις φερόμενες σημαντικού κόστους εργασίες στο συγκεκριμένο πλοίο. Οι υπόλοιποι τέσσερις (4) εργάτες, έλαβαν αμοιβές ποσών 1.696,42 €, 2.311,26 €, 1.597,89 € 1 και 1.696,42 € αλλά και πάλι δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο που να συνδέει την απασχόλησή τους στις φερόμενες σημαντικού κόστους εργασίες στο συγκεκριμένο πλοίο.

γ) Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι οι ανωτέρω εργασίες μόνωσης στο πλοίο «Ε/Γ-Ο/Γ» εκτελέστηκαν πιθανόν από την βάσει της υπ' αριθμ./16.2.2016 άδειας εκτέλεσης εργασιών με ημερομηνία ισχύος έως τις 20/03/2016 με ημερομηνία έναρξης εργασιών από 16/2/2016 και μετά. Από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και τα αποσταθθέντα σε αυτήν στοιχεία δρομολογίων, διαπιστώνεται ότι το πλοίο κατά το χρονικό διάστημα 16/2-1/3/2016 δεν εκτέλεσε δρομολόγια. Το γεγονός αυτό από μόνο του δεν αποδεικνύει το πότε και το αν εκτελέστηκαν οι συγκεκριμένες εργασίες στο πλοίο καθώς η εταιρία δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν την ακριβή περίοδο εκτέλεσης των εργασιών.

δ) Προκειμένου η ΥΕΔΔΕ Πάτρας να εξετάσει τον παραπάνω πιθανολογούμενο ισχυρισμό, ότι δηλαδή η εκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες, απέστειλε σε αυτή το με αριθμό πρωτοκόλλου .../13-1-2021 έγγραφο της με το οποίο και βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 3, 5 και 23 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ζήτησε από αυτή να της γνωρίσει τις συναλλαγές που είχε με την ελεγχόμενη οντότητα «..... Α.Ε.», στα φορολογικά έτη 2016 – 2018. Η ανωτέρω αν και έλαβε την παραπάνω πρόσκληση, δεν ανταποκρίθηκε σε αυτό το αίτημα παροχής πληροφοριών ώστε να διαπιστωθεί εάν, πότε και ποιές εργασίες πραγματοποίησε στο πλοίο.

Η προσφεύγουσα απέστειλε επίσης καρτέλες και τιμολόγια μεταξύ άλλων και του έτους 2016 της εταιρείας "..... Ο.Ε." (με αντικείμενο εργασιών «εμπόριο μονωτικών υλικών») προς τον από την οποία προκύπτει η πώληση υλικών μόνωσης στον το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016. Ωστόσο με τα παραπάνω δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ότι οι εργασίες έγιναν από τον κ. διότι η πώληση μικρής ποσότητας και αξίας μονωτικών υλικών το μήνα Φεβρουάριο 2016 (το τιμολόγιο πώλησης έχει συνολική αξία με Φ.Π.Α. 382,78€) δεν μπορεί να συνδεθεί με τις φερόμενες εργασίες μόνωσης αξίας 96.000 € οι οποίες περιγράφονται στο Τ.Π.Υ. .../17-3-2016, όπως επίσης όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, η ατομική επιχείρηση ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό ούτε είχε την υλικοτεχνική υποδομή να διενεργήσει εργασίες τέτοιου μεγέθους και αξίας (96.000 €).

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η χορήγηση από τον στην οπισθογραφημένων επιταγών, εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας, τις οποίες και εισέπραξε η, υποδηλώνει ότι οι φερόμενες εργασίες πραγματοποιήθηκαν από αυτήν υπερβολικά. Όμως δεν προσκομίστηκαν ούτε από τη ούτε από την προσφεύγουσα στοιχεία (όπως αναφέρεται και παραπάνω) που να αποδεικνύουν ότι οι φερόμενες μονωτικές εργασίες πραγματοποιήθηκαν. Επίσης η ύπαρξη και άλλων συναλλαγών ανάμεσα στο και στη δεν αποδεικνύει ότι αφορούν τις συγκεκριμένες, φερόμενες ως

εκτελεσθείσες μονωτικές εργασίες στο πλοίο αλλά αφήνει ανοιχτό το ενδεχόμενο να αφορούν άλλες συναλλαγές μεταξύ τους.

Επειδή εξάλλου όσον αφορά τον ισχυρισμό της ότι τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως αναφέρεται και στην με αριθμό /22-06-2021 απορριπτική απόφαση ΔΕΔ που αφορά των εκδότη του» με ΑΦΜ

«-Από την επεξεργασία των φωτοαντιγράφων των κατασχεμένων στοιχείων που εστάλησαν στην Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι για την εξόφληση του τιμήματος των συναλλαγών που αφορούσαν στην ως άνω λήπτρια ναυτιλιακή εταιρεία, χρησιμοποιούνταν κατά κύριο λόγο τραπεζικές επιταγές.

-Από τις απαντήσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των επιταγών αυτών οπισθογραφούνταν, με τελευταίους κομιστές αυτών είτε φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (.....) είτε φυσικά/νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση με παρεμφερές αντικείμενο δραστηριοποίησης, ήτοι υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης πλοίων και σκαφών, εργασίες θερμομόνωσης σωλήνων ζεστού και κρύου νερού, λεβήτων και αεραγωγών,, ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....»), με τις εξής παρατηρήσεις:

- Ο προσφεύγων δεν εισέπραξε ο ίδιος καμία από τις επιταγές εξοφλήσεως των φερόμενων ως παρεχόμενων από αυτόν υπηρεσιών προς την ως άνω ναυτιλιακή εταιρεία ή, όπως επισημαίνουμε, προς εταιρείες συμφερόντων μελών της διοικήσεως της ως άνω ναυτιλιακής μεταφορικής εταιρείας (βλ. εκτυπώσεις από το ΓΕΜΗ και το Εθνικό Τυπογραφείο, όπου διευθύνων σύμβουλος αυτής είναι ο - σχετική η προμηθεύτρια εταιρεία ΣΙΑ ΟΕ- και Γραμματέας -Ταμίας ο - σχετική η ΟΕ).

- Η εκ των ανωτέρων, αποδεικνύεται ότι είναι και η ίδια λήπτρια φορολογικών στοιχείων με εκδότη τον προσφεύγοντα και μάλιστα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

- Το φυσικό πρόσωπο είναι ομόρρυθμος εταίρος στην έτερη οπισθογράφο ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», ήτοι ουσιαστικά ταυτίζονται, ο δε προσφεύγων δεν προσκόμισε τα επικαλούμενα μόνον από αυτόν ως υπάρχοντα, τιμολόγια πώλησης υλικών από την ως άνω εταιρεία προς αυτόν.

- Η ανώνυμη εταιρεία ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, αποτελεί τελευταία κομίστρια μιας επιταγής, μετά από οπισθογράφιση της προαναφερόμενης ομόρρυθμης εταιρείας «..... Ο.Ε.».

- Οι δύο ανώνυμες εταιρείες, πράγματι, ουσιαστικά μέσω των τραπεζικών επιταγών, αξίας 5.000 και 4.000 Ευρώ αντίστοιχα, εξοφλήθηκαν από τη ναυτιλιακή μεταφορική εταιρεία για τα μονωτικά και δομικά υλικά που πώλησαν...»

Επειδή προκύπτει επομένως ότι ο εκδότης του» με ΑΦΜ δεν εισέπραξε ο ίδιος μετρητά, ούτε εξόφλησε ως κομιστής κάποια από τις πολλές τραπεζικές επιταγές που έλαβε, ούτε κατατέθηκαν ή πιστώθηκαν χρήματα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ο μοναδικός τρόπος πληρωμής του είναι οι τραπεζικές επιταγές που έλαβε, συνολικής αξίας ευρώ 342.734,00, για τα έτη 2016, 2017 και 2018 τις οποίες όμως όλες οπισθογράφησε σε τρίτα φυσικά ή νομικά, τα οποία και τελικά τις εισέπραξαν.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ

170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης **21/12/2022** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, φορολογικού έτους 2016, 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 **20/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση :

της υπ' αριθμ./**21-12-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Διαφορά φόρου	37.714,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	18.857,42 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	56.572,25 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.