



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 15-05-2023

Αριθμός Απόφασης: 958

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.g

Url : www.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 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά : α) της με αριθμ. /28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, β) της με αριθμ. /28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ακατέργαστου γάλακτος και την καλλιέργεια σιταριού και αραβοσίτου. Η έδρα της επιχείρησης βρίσκεται στο χωριό Η επιχείρηση τηρεί το απλογραφικό σύστημα του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) για το έτος που ελέγχθηκε.

Με την υπ' αριθμ. /26-08-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητήθηκε να διεξαχθεί μερικός έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ με σκοπό να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, και Εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2016 .

Αιτία για τον εν λόγω φορολογικό έλεγχο υπήρξε το υπ' αριθμ./04-09-2018 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ, σύμφωνα με το οποίο η οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ φέρεται να εκδίδει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και δοσοληψίες με την ως άνω αναφερομένη οντότητα, ήταν και η προσφεύγουσα,

Υφίσταται ήδη η από 24-07-2020 έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014 ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΥΠ/ΝΣΗ με ID αναφοράς για τα έτη 2016 και 2018 βάσει της οποίας, η προσφεύγουσα ζήτησε από την ΑΦΜ, έλαβε αποδέχθηκε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εικονικά ως προς τη συναλλαγή, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του αρ. 66§5 ν. 4174/2013 το έτος 2016 όπως απεικονίζονται στον πίνακα κάτωθι:

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ.
Τ.Π.Υ. ...22/07/2016	9.000,00	2.160,00	11.160,00	ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΦΡΑΚΤΗ ΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ
Τ.Π.Υ. ...10/08/2016	9.000,00	2.160,00	11.160,00	ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΕΠΙΔΙΟΡΘΩΣΗ ΚΤΗΡΙΟΥ ΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ
Τ.Π.Υ.31/08/2016	9.000,00	2.160,00	11.160,00	ΑΝΑΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ ΣΚΕΠΗΣ 1000 ΤΜ
Τ.Π.Υ. ...22/09/2016	9.000,00	2.160,00	11.160,00	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΕΠΙΣΤΡΩΣΗ ΔΑΠΕΔΟΥ
Τ.Π.Υ. ...10/10/2016	9.000,00	2.160,00	11.160,00	ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΝΔΕΣΜΩΝ ΣΤΕΓΗΣ
Τ.Π.Υ.- 31/10/2016	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΕΠΙΣΚΕΥΗ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ
Τ.Π.Υ.30/11/2016	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΚΡΑΣΠΕΔΑ ΤΑΪΣΤΡΕΣ

				TEM 100X50
ΣΥΝΟΛΟ	55.000,00€	13.200,00€	68.200,00	

Με την με αρ. πρωτ./09-03-2021 πρόσκληση προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων (αρ. 14 ΚΦΔ) ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομιστούν στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία των ελεγχόμενων ετών και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας στην Δ.Ο.Υ. τα ζητηθέντα δια μέσω του λογιστή της στις 06/06/2022. Κατά τον έλεγχο αυτών διαπιστώθηκε ότι δεν μεταφέρθηκαν ορθά τα δεδομένα του τηρούμενου βιβλίου έτους 2016 στις αντίστοιχες περιοδικές ΦΠΑ τόσο ως προς τις φορολογητέες εκροές και τον αντίστοιχο ΦΠΑ εκρών (24092,18€), όσο και ως προς τις φορολογητέες εκροές και τον αντίστοιχο ΦΠΑ εισρών (21.337,40€).

ΕΚΡΟΕΣ ΒΙΒΛΙΟΥ	ΕΚΡΟΕΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΑΝΑ ΤΡΙΜΗΝΟ	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ ΒΙΒΛΙΟΥ	
	22.015,20	2.861,98		
	1.2030,52	1.563,97		
	μηδέν	μηδέν		
	21.106,40	2.743,83		Διαφορά
240.247,40	55.152,12	7.169,78	31.261,96	24.092,18

ΕΙΣΡΟΕΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΑΝΑ ΤΡΙΜΗΝΟ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΒΙΒΛΙΟΥ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΒΙΒΛΙΟΥ	
4.519,30	906,03			
13.678,53	2.803,99			
3.150,75	677,44			
42.020,43	5.827,91			Διαφορά
63.369,01	10.215,37	176.032,89	31.552,77	-21.337,40

Δεν υπάρχει συμφωνία μεταξύ φορολογητέων εκρών περιοδικών & πωλήσεων με ΦΠΑ βάσει βιβλίου. Στις περιοδικές δεν έχουν μεταφερθεί φορολογητέες εκροές ποσού 193.695,28€. Δεν υπάρχει συμφωνία μεταξύ φορολογητέων εισρών περιοδικών δηλώσεων και εισρών με ΦΠΑ

βάσει βιβλίου. Στις περιοδικές δηλώσεις δεν έχουν μεταφερθεί φορολογητέες εισροές ποσού 112.663,88€.

Την 18/04/2022 μετά το πέρας του ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμό .../10-10-2022 και με αρ. πρωτ./21-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, καθώς και οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, χρήσης 2016.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. προσκομίζοντας το με αρ. πρωτ./14-11-2022 γραπτό υπόμνημα με το οποίο εξέφραζε τις αντιρρήσεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 22.910,21€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 11.455,11€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 4.679,56€ ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 39.044,88€.

Με την υπ' αριθμ./28-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 1.648,96€ (από 5.259,71€ σε 3.610,75€) και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 15.394,02€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^A του ΚΦΔ ύψους 7.697,02€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 23.091,04€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/16-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι αόριστη και ανατιολόγητη καθώς δεν αναφέρονται οι βασικοί λόγοι για τους οποίους τα επίμαχα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά.
2. Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν πραγματικές συναλλαγές, τις οποίες ο έλεγχος δεν είχε την εξειδικευμένη γνώση και πείρα για να τις αξιολογήσει.
3. Πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθεί υπόψη η καλή πίστη κατά τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που ενισχύεται με την αποπληρωμή των τιμολογίων μέσω

επιταγών.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ΚΦΔ: 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των

παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : *“Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες*

για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την 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 σύμφωνα με τη νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως,

εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, στο άρθρο 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.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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 εμπεριστατωμένα 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 το αρ. 34 του ΚΦΔ: «*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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.*»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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 σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το

βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η**

Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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 στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά

στοιχεία έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολο τους από έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ στην εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ Ενδεικτικά, στην από 04/03/2020 έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, αναφέρονται τα εξής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη:

- Έλλειψη υλικοτεχνικής υποδομής και εγκαταστάσεων
- Μη ύπαρξη απασχολούμενου προσωπικού, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ./04-02-2021 απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ μισθωτών.
- Μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ως αυτοαπασχολούμενος, βάσει του υπ' αρ. πρωτ./17-02-2021 απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ μισθωτών υπηρεσιών
- Τεράστιο εύρος παρεχομένων υπηρεσιών και πωληθέντων ειδών τόσο γεωγραφικά, χωρίς να εξευρεθούν οι αντίστοιχες δαπάνες για έξοδα κίνησης, όσο και ποσοτικά.
- Παρατηρείται επίσης το φαινόμενο το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας να συναρτάται άμεσα από τις δραστηριότητες του λήπτη
- Λήψη εικονικών στοιχείων από τους προμηθευτές της.
- Ανυπαρξία οργανωμένου λογιστηρίου παρά το ύψος της συναλλακτικής δραστηριότητας.
- Ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων
- Χρησιμοποίηση τρίτων προσώπων ως ενδιάμεσων για τη διακίνηση χρημάτων. Η ελεγχόμενη οντότητα μετέφερε μεγάλα χρηματικά ποσά αμέσως μετά την κατάθεση τους από τις λήπτριες επιχειρήσεις σε διάφορα τρίτα πρόσωπα.

Επιπλέον η από 24/07/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ στην προσφεύγουσα αναφέρει σχετικά με τα επίμαχα τιμολόγια τα κάτωθι:

- Αναφορικά με τα ληφθέντα τιμολόγια στο φορ. έτος 2016 παρατηρείται ότι υπάρχει αύξουσα αρίθμηση από το Νο. .. έως το Νο. ..., για την περίοδο από 22/7/2016 έως 30/11/2016. Η συνεχόμενη αρίθμηση για όλο αυτό το διάστημα δεν συνάδει με την κοινή πρακτική και πιο ειδικά με την τεράστια συναλλακτική δραστηριότητα του εκδότη.
- Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο το από 01/07/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό που αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες που αναφέρονται στα τιμολόγια, το οποίο όμως δεν καταχωρήθηκε ποτέ ηλεκτρονικά μέσω της σχετικής εφαρμογής του taxisnet, ούτε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- Το ανωτέρω συμφωνητικό είναι γενικό και αόριστο ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες, σε αντίθεση με τη συνήθη πρακτική το ιδιωτικό συμφωνητικό να περιγράφει λεπτομερώς τις παρεχόμενες υπηρεσίες για τη διασφάλιση των συμφερόντων των συναλλασσόμενων.
- Από τις έξι επιταγές συνολικού ποσού 68.200,00€ που χρησιμοποιήθηκαν ως μέσο πληρωμής για την εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων της οντότητας με την επωνυμία «.....» και αφορούν το φορ. έτος 2016, μόνο η μία εξ' αυτών, ποσού 13.200,00€, φαίνεται να εισπράττεται από τρίτο πρόσωπο. Όλες οι υπόλοιπες εισπράχθηκαν είτε από τον εκδότη τους, (ΑΦΜ), σύζυγο της προσφεύγουσας, είτε από τον, αδερφό του προηγούμενου, είτε από τον λογιστή της προσφεύγουσας (ΑΦΜ), γεγονός που αποδεικνύει ότι τα ληφθέντα τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν εν τοις πράγμασι. Μέσω της ανωτέρω διαδικασίας, ο λήπτης των τιμολογίων εμφανίζεται να τα εξοφλεί νομότυπα και σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013, στο οποίο αναφέρεται ότι εκπίπτει φορολογικά κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση γίνεται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ενώ στην ουσία δεν εξοφλήθηκαν ποτέ.
- Το ποσό της επιταγής ύψους 13.200,00€ που τελικά εισπράττεται από τρίτο πρόσωπο αντιστοιχεί στο ποσό του ΦΠΑ των ληφθέντων τιμολογίων έτους 2016 τα οποία έχουν συνολική αξία 68.200,00€ (καθαρή αξία 55.000,00€ με ΦΠΑ 13.200,00€). Η είσπραξη τουλάχιστον του αναλογούντος ΦΠΑ της καθαρής αξίας των τιμολογίων είναι μία συνήθης πρακτική στις περιπτώσεις έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
- Από την αυτοψία που διενεργήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες που αναφέρονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ. Π. Υ.) και στα ιδιωτικά συμφωνητικά δεν πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε ήδη ενημερωθεί για την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθώς της είχε κοινοποιηθεί με το με αρ. πρωτ./02-10-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., η από 24/7/2020 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, στην οποία γίνεται αναλυτική αναφορά στους λόγους για τους οποίους τα ληφθέντα από την φορολογικά παραστατικά αποτελούν εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται επαρκώς ο λόγος της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων δεν ευσταθεί, διότι στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ρητά η από 24/07/2020 έκθεσης της ΥΕΔΔΕ, η οποία αποτελεί την πλήρη ανάλυση και αιτιολόγηση των εκθέσεων της Δ.Ο.Υ, επισυνάπτεται στην από 21/11/2022 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της έκθεσης της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

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, εν προκειμένω η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006)

Επειδή, η ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη των εικονικών στοιχείων εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας της συναλλαγής και περί καλοπιστίας της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέδειξε ότι η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής και όχι στο πρόσωπο του εκδότη, συνεπώς δεν τίθεται ούτε ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.

Επομένως και ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα και πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./16-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Με την/28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016:

Φορ. έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	22.910,21€	22.910,21€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.455,11€	11.455,11€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	4.679,56€	4.679,56€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.044,88€	39.044,88€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./28-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	15.394,02€	15.394,02€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.697,02€	7.697,02€
Υπόλοιπο φόρο για έκπτωση	3.610,75€	3.610,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.091,04€	23.091,04€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.