



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/04/2023
Αριθμός απόφασης: 962

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. εισροών ποσού 56.787,20 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 28.393,60 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **85.180,80 €**.

Το ως άνω ποσό καταλογίστηκε με βάση τα διαλαμβανόμενα στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολήςσε αντικατάσταση της υπ' αριθμόνεντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εβδομήντα πέντε (75) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 237.530,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 56.787,20 € από την επιχείρηση, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε έτερος έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τον οποίο, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για να εξακριβωθεί η ύπαρξη των αγορών της, προέκυψε ουσιαστική ανεπάρκεια των αγορών-δαπανών σε σχέση με τον τεράστιο όγκο πωλήσεων.
- Δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά αυτοκίνητα ΦΙΧ παρά μόνο ένα (1) ΕΙΧ αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίαςτων 1596cc.
- Σύμφωνα με το ΟΠΣ Elenxis, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 έχει δηλώσει μικρής αξίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 46.376,00 € από τη Βουλγαρία, για τις οποίες δεν υπάρχει αντίστοιχη δήλωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον αντισυμβαλλόμενο.
- Από το υπ' αριθμόναπαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ, προκύπτει ανυπαρξία ουσιαστικά προσωπικού, καθόσον πέραν της μη καταβολής εισφορών στο σύνολό τους, οι ώρες απασχόλησης ήταν ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των δηλωθεισών εργασιών.
- Από το υπ' αριθμόν ΔΗΛΕΔ Γαπαντητικό έγγραφο της ΔΗΛΕΔ/Τμήμα Γ' Τελωνειακών Εφαρμογών, προκύπτει ανυπαρξία εισαγωγών.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Αποτέλεσμα της εν λόγω κρίσης του ελέγχου ήταν η μη αναγνώριση της έκπτωσης του συνολικού Φ.Π.Α. εισροών των επίμαχων τιμολογίων (56.787,20 €).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών του με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.

2ος λόγος: Παράνομη μη αναγνώριση των δαπανών των υπό κρίση τιμολογίων και του αναλογούντος σε αυτές Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε

ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. «...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...».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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 βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε πως η προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος , αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές** όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι περιγραφόμενες στα τιμολόγια εργασίες έχουν όντως πραγματοποιηθεί και ότι ο ίδιος σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

....».

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

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

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

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

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

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

Επειδή με βάση την ανωτέρω ανάλυση της κείμενης νομοθεσίας, προκειμένου για την έκπτωση των ποσών που αναγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., δεν αρκεί οι περιγραφόμενες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί (έστω και από διαφορετικό προμηθευτή), αλλά **απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο λήπτης να τελούσε σε καλή πίστη**, γεγονός που δε δύναται να στοιχειοθετηθεί σε περίπτωση που ο εκδότης των στοιχείων είναι αποδεδειγμένα πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Επειδή ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα καταθετηρίων στην τράπεζα, όπως αυτά απεικονίζονται στη σελ. 13 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, επικαλούμενος εξόφληση της προμηθεύτριας επιχείρησης.

Επειδή ο έλεγχος, με το υπ' αριθμόνέγγραφο του προς τη Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της τράπεζας αιτήθηκε επιβεβαίωση της γνησιότητας των προσκομισθέντων εγγράφων σε ενδεικτική βάση.

Επειδή η τράπεζα με το αρ. πρωτ.έγγραφο της απάντησε ότι **δεν εντοπίστηκαν οι εν λόγω συναλλαγές στο αρχείο της.**

Επειδή η επίκληση από τον προσφεύγοντα πως προέβαινε σε εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων διά καταθέσεως μετρητών εις χείρας υπαλλήλων της εκδότριας εταιρείας και αυτοί αυθημερόν τα κατέθεταν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας, στερείται λογικής, καθώς κανένας πρακτικός λόγος δεν υφίστατο που να εμποδίζει τον προσφεύγοντα να καταθέτει, ακόμη και ηλεκτρονικά, ο ίδιος απευθείας τα χρήματα στον λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή ο προσφεύγων απασχολεί συστηματικά τα τελευταία έτη τη Φορολογική Αρχή με υποθέσεις λήψης εικονικών τιμολογίων από διαφορετικούς προμηθευτές (βλ. ενδεικτικά).

Επειδή συμπερασματικά, ο προσφεύγων δεν τελούσε σε καλή πίστη και κατά συνέπεια, δε δύναται να εκπέσει τα ποσά που περιλαμβάνονται στα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος εισροών	56.787,20
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	28.393,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85.180,80

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.