



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1413

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
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 (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση τελούσης ομόρρυθμης εταιρείας με την, με έδρα στην οδός κατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της υπό εκκαθάριση τελούσης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου 69.806,31€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 39.352,11€, ήτοι συνολικό ποσό 101.676,38€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα:

Α) με το Πληροφοριακό Δελτίο με αρ. πρωτ. και την με ημερομηνία θεώρησης συνημμένη έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τριάντα πέντε (35) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 94.661,85€, εικονικά στο σύνολό τους , από την επιχείρηση, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε σ' αυτήν και διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε για τις χρήσεις 2016-2019 επτακόσια τριάντα δύο (732) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 2.994.157,55€.

Β) με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο εισήχθη στο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στις κι έλαβε αρ. πρωτ. συνοδευόμενο από την ΕΚΘΕΣΗ ΚΦΔ σε ηλεκτρονική μορφή (CD), από έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην επιχείρηση, με ΑΦΜ κρίθηκε εικονική επιχείρηση. Σύμφωνα με αυτήν, η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 23.000,00€ πλέον ΦΠΑ 5.520,00€.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στην χρήση 2016 τριάντα οκτώ (38) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 117.661,85 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 27.806,46 ευρώ, τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής.

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εισροών και τον φόρο εισροών της προσφεύγουσας εταιρείας ως κάτωθι:

α) Αφαιρώντας το σύνολο των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

β) Αφαιρώντας από το υπόλοιπο φόρου εισροών το ποσό των 42.017,85€.Ειδικότερα, η προσφεύγουσα έχει μεταφέρει στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Α' τριμήνου 2016 (φορολογική περίοδο από 01/01/2016 έως 31/03/2016) το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου (από 01/10/2015-31/12/2015), ποσό 42.017,85 ευρώ, το οποίο όμως μηδενίστηκε από τον διενεργηθέντα από την Ε' Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ έλεγχο ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2015 και κατά συνέπεια δεν υφίσταται από την προσφεύγουσα το δικαίωμα μεταφοράς σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

γ) Καταλογίζοντας το Π.Υ. των 6.066,18€ της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2016 που μεταφέρθηκε προς έκπτωση στη χρήση 2017, ώστε να μην υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις από την προσφεύγουσα.

Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων βάσει ελέγχου.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.257.898,11	1.257.898,11	

Αξία φορολογητέων εισροών	1.066.224,07	948.562,22	117.661,85
Φόρος εκροών	295.304,54	295.304,54	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	301.370,72	225.498,23	75.872,49
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.066,18	6.066,18	
Χρεωστικό Υπόλοιπο		69.806,31	69.806,31

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης.- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα, καθότι στερείται αιτιολογίας, δεδομένου ότι η έκθεση ελέγχου που την συνοδεύει περιορίζεται στα πορίσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, χωρίς να λαμβάνει υπόψη της τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο (αποδεικτικά τραπεζικών συναλλαγών) από τα οποία προκύπτει χωρίς αμφιβολία ότι οι συναλλαγές με τις συγκεκριμένες εταιρείες ήταν πραγματικές και όχι εικονικές. Η έκθεση ελέγχου περιορίζεται στην επίκληση νομοθετικών διατάξεων, χωρίς να κάνει υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών. Με τον τρόπο αυτό, όμως, δεν γίνεται κατανοητό υπό ποιο σκεπτικό δεν έγιναν δεκτά τα στοιχεία που προσκομίστηκαν και αποδεικνύουν την πραγματικότητα των συναλλαγών. Θα έπρεπε δηλαδή να λάβει γνώση για κάθε συγκεκριμένη συναλλαγή που ο έλεγχος έκρινε μη πραγματική τον ακριβή λόγο, προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να αντικρούσει τα επιχειρήματα του ελέγχου.

2) Πλημμελής εκπλήρωση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. – Εν προκειμένω στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου η φορολογική αρχή δεν αξιολόγησε τους ισχυρισμούς της και προφανώς αυτοί δεν λήφθηκαν καθόλου υπόψη ωσάν να μην είχαν ποτέ υποβάλει υπομνήματα. Συνεπώς αποστερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει το σύνολο των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής στο συγκεκριμένο στάδιο, με αποτέλεσμα να υφίσταται ευθεία παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

3) Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. – Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων. Ο ελεγχόμενος οφείλει κατ' αρχήν να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνησης. Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ζητά από την ίδια επαρκείς εξηγήσεις χωρίς όμως να έχει προβεί στην απαραίτητη και επαρκή ελεγκτική επεξεργασία καθώς η ίδια η φορολογική αρχή υποχρεούται να αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς η φορολογική αρχή δεν έχει εκπληρώσει το βάρος απόδειξης που φέρει για την πιθανολόγηση φορολογικών παραβάσεων πριν αποστείλει την πρόσκληση προς παροχή εξηγήσεων.

4) Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι τα κρινόμενα τιμολόγια είναι εικονικά, λόγω φορολογικών παραβάσεων των εκδοτριών επιχειρήσεων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι οι συμφωνίες με τις εν λόγω επιχειρήσεις γίνονταν προφορικά με τους εκπροσώπους έκαστης εξ αυτών και τα αντίστοιχα τιμολόγια εξοφλούνταν κυρίως διατραπεζικά (είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές), τα οποία προσκομίστηκαν στις ελεγκτικές αρχές. Η φορολογική αρχή παρόλο που δέχεται τις τραπεζικές συναλλαγές, εξακολουθεί να υποστηρίζει ότι τα εν λόγω τιμολόγια είναι εικονικά, λόγω συγκεκριμένων φορολογικών παραβάσεων των εκδοτριών επιχειρήσεων, της οποίες και δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει.

5) Στην κρινόμενη χρήση καταβλήθηκαν πολύ μεγάλα ποσά στο Ελληνικό Δημόσιο τόσο για φόρο Εισοδήματος όσο και για Φ.Π.Α το οποίο αποτελεί σοβαρότατη ένδειξη ότι δεν είχε κανένα απολύτως λόγο να καταχωρήσει στα βιβλία της ούτε πλαστά ούτε εικονικά τιμολόγια, αφού είναι κοινώς γνωστό ότι συμβαίνει συνήθως σε περιπτώσεις που επιχειρείται η αποφυγή καταβολής φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 ορίζεται 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 συνασσομένους 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 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ 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 εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με ελεγχόμενο μέρος την προσφεύγουσα επιχείρηση, αναφέρεται ότι η οντότητα με ΑΦΜ είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε ανά χρήση ως κατωτέρω:

ΧΡΗΣΗ 2016 εξέδωσε 303 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 267.271,87€

ΧΡΗΣΗ 2017 εξέδωσε 206 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 866.985,68€

ΧΡΗΣΗ 2018 εξέδωσε 108 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 809.990,00€

ΧΡΗΣΗ 2019 εξέδωσε 115 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 1.049.910,00€

είναι **εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής** κατά παράβαση των αρ. 1, 2, 8 του Ν.4308/14, των αρ. 55^Α και 66 του ΚΦΔ και της ΠΟΛ.1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Επειδή επιπλέον στην από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με ελεγχόμενο μέρος την προσφεύγουσα επιχείρηση, αναφέρεται ότι η εταιρεία με την επωνυμία είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή από την συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων που υπέβαλε η εκδότρια οντότητα αλλά και από την συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων που υπέβαλε η προσφεύγουσα (λήπτρια) προκύπτει ότι εκδόθηκαν στην χρήση 2016 35 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 103.038,85€. Η προσφεύγουσα (λήπτρια) προσκόμισε στον έλεγχο 35 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 94.661,85€ τα οποία και κατασχέθηκαν από τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπίστωσε ότι η εκδότρια οντότητα εξέδωσε μέχρι την 17-06-2016 πλήθος φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα που αφορούν δραστηριότητες που δεν είχε δηλώσει ότι θα ασκεί όπως η επεξεργασία μακέτας, το εμπόριο πλαστικών ποτηριών και κουβέρ, η διαφήμιση και η συνολική αξία αυτών των φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 32.608,00€. Επιπλέον, ως προς τις συναλλαγές που αφορούν κατασκευαστικές εργασίες, η εκδότρια οντότητα δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και ήταν αδύνατο να παρέχει τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα. Επιπρόσθετα, η εκδότρια δεν έχει στην ελεγχόμενη χρήση καμία αγορά υλικών, απαραίτητων για τις εργασίες που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, αλλά ούτε και η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία για αντίστοιχες αγορές υλικών όπως πλακάκια, μπογιές, σίδερα, κλπ. Επίσης, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εκδότριας «..... και της προσφεύγουσας που να αφορούν τις συγκεκριμένες εργασίες.

Επειδή η προσφεύγουσα (λήπτρια) έλαβε από την εταιρεία με την επωνυμία τρία τιμολόγια στη χρήση 2016. Τα τιμολόγια είναι τα κάτωθι:

α/α	ΤΙΜ/ΗΜΕΡ.	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΤΡΟΠΟΣ ΕΞΟΦΛ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
1	.....	5.250,00	1.260,00	6.510,00	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....
2	.....	7.750,00	1.860,00	9.610,00	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....
3	.....	10.000,00	2.400,00	12.400,00	ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΗ	.....
	ΣΥΝΟΛΑ	23.000,00	5.520,00	28.520,00		

Τα ως άνω τιμολόγια στάλθηκαν στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως αντίγραφα στο mail της υπηρεσίας συνοδευόμενα από ένα συμφωνητικό μεταξύ των δύο συμβαλλομένων, κατατεθειμένο στη Δ.Ο.Υ. Νίκαιας και δύο τραπεζικά έγγραφα (μια μεταφορά ποσού 15.000,00€ από την Τράπεζα προς λογαριασμό της και μια επιταγή της 13.520,00€ με απόδειξη είσπραξης από την).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του -εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του

φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.)

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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 επιτηδευμάτος 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 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, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω οι εκδότριες και, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα και συνεπώς η προσφεύγουσα βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές πράγμα που αποδεικνύεται από το γεγονός ότι εξοφλούνται κυρίως διατραπεζικά και συνεπώς ο έλεγχος θα έπρεπε είχε λάβει υπόψη του τις εξοφλήσεις.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, όσον αφορά τις εξοφλήσεις των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας προκύπτουν τα κάτωθι:

Ως προς τον τρόπο εξόφλησης η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής τέσσερα καταθετήρια της τράπεζας συνολικού ποσού 27.273,00€, δύο μεταφορές ποσών της τράπεζας συνολικού ποσού 28.218,60€ καθώς και την κίνηση του τραπεζικού της λογαριασμού στην τράπεζα από την οποία προκύπτουν δύο μεταφορές συνολικού ποσού 6.383,70€, το δε συνολικό ποσό των ανωτέρω πληρωμών ανέρχεται σε 61.875,30€ ενώ η συνολική αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 116.948,31€. Επιπλέον, από την ανάλυση της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και ειδικότερα από τον λογαριασμό που τηρεί η εκδότρια στην τράπεζα προκύπτουν τα ακόλουθα ως προς τις συγκεκριμένες συναλλαγές:

- 1) Κατάθεση στις ποσού 5.760,00€ και μεταφορά ποσού 996,30€ (αφορά εξόφληση τιμ 13) ήτοι συνολικό ποσό 6.756,30€ και στην συνέχεια γίνεται ανάληψη στις ποσού 6.280,00€ με ειδικό πληρεξούσιο από τον
- 2) Κατάθεση στις ποσού 7.095,00€ και στην συνέχεια γίνεται ανάληψη στις όλου του ποσού με ειδικό πληρεξούσιο από τον
- 3) Κατάθεση στις ποσού 8.118,00€ και στην συνέχεια γίνεται ανάληψη στις ποσού 3.000,00€ με ειδικό πληρεξούσιο από τον ενώ στις γίνεται μεταφορά 10.000,00€ σε λογαριασμό της
- 4) Κατάθεση στις ποσού 6.300,00€ και στην συνέχεια γίνεται ανάληψη στις ποσού 6.418,00€ με ειδικό πληρεξούσιο από τον
- 5) Μεταφορά ποσού 15.000,00€ στις και στην συνέχεια μεταφορά ποσού 14.760,00€ υπέρ
- 6) Κατάθεση στις ποσού 13.218,60€ και στην συνέχεια στις μεταφορά ποσού 8.000,00€ σε λογαριασμό της
- 7) Μεταφορά ποσού ποσού 5.387,40€ και στην συνέχεια αναλήψεις από ATM 820,00€, μεταφορά ποσού 1.002,00€ υπέρ, πληρωμή βεβαιωμένων οφειλών ποσού 342,31€ και μεταφορές σε λογαριασμό της ποσού 566,80€.
- Επιπλέον, ως προς τον αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν σχετικού ελέγχου είχε διαπιστωθεί ότι έλαβε στα έτη 2014 και 2015 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία έκδοσης του ως κάτωθι:
- ΧΡΗΣΗ 2014 31 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝ. ΚΑΘ. ΑΞΙΑΣ 143.761,60€
 ΧΡΗΣΗ 2015 (ΕΩΣ ΤΙΣ 16-10-2015) 80 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝ. ΚΑΘ. ΑΞΙΑΣ 365.596,04€
 ΧΡΗΣΗ 2015 (ΜΕΤΑ ΤΙΣ 17-10-2015) 17 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝ. ΚΑΘ. ΑΞΙΑΣ 228.456,80€

Επειδή στην από την έκθεση ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, όσον αφορά τις εξοφλήσεις των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας «..... αναφέρεται ότι προσκομίστηκαν στον έλεγχο δύο τραπεζικά έγγραφα(μια μεταφορά ποσού 15.000,00€ από την Τράπεζα προς λογαριασμό της και μία επιταγή της13.520,00€ με απόδειξη είσπραξης από την).

Επειδή στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2015 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με ελεγχόμενη οντότητα την εκδότρια «..... μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι συνελέγησαν από το Σ.Μ.Τ.Λ. οι τραπεζικές κινήσεις της εκδότριας «..... για το διάστημα 2016-2018.Επιπλέον, αναφέρεται ότι από το σύνολο των κινήσεων της εκδότριας «.....» προκύπτει ότι στους λογαριασμούς της πραγματοποιήθηκαν συνολικές πιστώσεις ποσού 2.715.402,92 ευρώ και συνολικές χρεώσεις ποσού 2.714.096,20€. Πιο αναλυτικά, οι χρεοπιστώσεις που λαμβάνουν χώρα στους λογαριασμούς της εκδότριας ανά έτος αποτυπώνονται στον πίνακα που ακολουθεί:

Έτος	Σύνολο Χρεώσεων	Σύνολο Πιστώσεων
2016	-2.032.112,24	2.033.841,64
2017	-681.973,96	681.561,26
2018	-10,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	-2.714.096,20	2.715.402,90

Οι πιστώσεις στους λογαριασμούς της δεν συνάδουν με τα πολύ υψηλά ποσά εκδοθέντων τιμολογίων αλλά και τα στοιχεία των πελατών της, όπως αποτυπώνονται στις υποβληθείσες δηλώσεις της ίδιας, αλλά και των τρίτων:

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΝ ΒΑΣΕΙ	ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΩΝ	ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΩΝ

	Δ.Φ.Ε.	ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑΣ	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
2016	4.479.244,65	3.568.509,60	4.594.644,83	4.576.143,83
2017	ΔΕΝ ΥΠΕΒΑΛΕ	11.468.415,24	70.373.224,63	69.599.689,47
2018	ΔΕΝ ΥΠΕΒΑΛΕ	64.026.411,97	68.759.376,06	68.759.376,04

Περαιτέρω, παρατηρείται ότι κάθε πίστωση στους λογαριασμούς της μεταφέρεται άμεσα, τις περισσότερες φορές την ίδια ημέρα, με έμβασμα σε λογαριασμό τρίτου. Συγκεκριμένα, συνολικά ποσά ύψους 1.060.272,00€ χρεώνονται με αιτιολογία προς τρίτους, ενώ συνολικά ποσά 380.039,50€ χρεώνονται ονομαστικά σε εκατόν είκοσι επτά (127) διαφορετικά φυσικά πρόσωπα. Συνολικά ποσά 264.064,00€ γίνονται ανάληψη από ATM από τρίτους και τέλος 734.911,92€ με ποικίλες αιτιολογίες μεταφέρονται και πάλι σε τρίτους. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα το υπόλοιπο των λογαριασμών της να παραμένει πολύ χαμηλό. Καταδεικνύεται ότι δεν δύνανται να έχουν λάβει χώρα συναλλαγές ανά χρήση μέσω τραπεζικού συστήματος ικανές να τεκμηριώσουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών της ελεγχόμενης με τρίτους όπως αποτυπώνονται στον ανωτέρω πίνακα, εύρημα το οποίο συνάδει με τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με την εξόφληση των κρινόμενων τιμολογίων, χωρίς ωστόσο να θεωρήσει αυτά ικανά και πρόσφορα στοιχεία της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της, λόγω μη παροχής δυνατότητας στην προσφεύγουσα να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Εν προκειμένω, στην υπο κρίση περίπτωση ουδόλως υφίσταται παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας, καθώς από τον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξεδόθη το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο υπ' αριθ..... Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός/Πρόστιμο φόρου εισοδήματος και υπ' αριθ..... προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016 που επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα χωρίς ωστόσο αυτή να ανταποκριθεί και να απαντήσει σε αυτό.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καταβάλλει πολύ μεγάλα ποσά στο Ελληνικό Δημόσιο τόσο για φόρο Εισοδήματος όσο και για Φ.Π.Α. και ότι αυτό αποτελεί σοβαρότατη ένδειξη ότι δεν είχε κανένα απολύτως λόγο να καταχωρήσει ούτε πλαστά ούτε εικονικά τιμολόγια.

Επειδή με την λήψη εικονικών τιμολογίων δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.τ.λ.) , ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών από την προσφεύγουσα και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής

πίστης της λήπτριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).
Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση τελούσης ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου	69.806,31
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	31.870,07
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	101.676,38

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.