



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 22.05.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 441

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

3. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στους κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό Φ.Π.Α. 97.028,40 €, πλέον 48.514,20 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 145.542,60 €.

Η ως άνω διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε σύμφωνα με το πόρισμα της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας με αριθ. Αιτία δε του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (πρωτ. εισ. 40 ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ και η από συνημμένη έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- “1. Πλήρης και αδιαμφισβήτητη απόδειξη του ισχυρισμού ότι τα επίδικα τιμολόγια αντιπροσωπεύουν στο σύνολό τους πραγματικές συναλλαγές.
2. τα επίδικα τιμολόγια εκδόθηκαν για διάθεση προσωπικού για υλοποίηση προγραμμάτων προώθησης προϊόντων διαφόρων εταιρειών.
3. Η εταιρεία συναλλάχθηκε με φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση.
4. Τα επίδικα τιμολόγια εξοφλήθηκαν πλήρως και ολοσχερώς.
5. Η προμηθεύτρια πέρα από φορολογικά υπαρκτή ήταν και συναλλακτικά υπαρκτή, τα επίδικα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω τραπέζης και ουδεμία αμφιβολία καταλείπεται ότι και στη περίπτωση που η φορολογική αρχή εμείνει στην άποψή της, ότι η προμηθεύτρια δεν θα μπορούσε να προμηθεύσει το αναγκαίο προσωπικό κατά τον επίδικο χρόνο, τότε πρόκειται περί εικονικότητας που αφορά μόνο το πρόσωπο του εκδότη, την οποία η εταιρεία δεν θα μπορούσε να διαγνώσει με όση επιμέλεια και αν κατέβαλε και σε κάθε περίπτωση ενήργησε καλοπίστως και ως εκ τούτου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επειδή, ο προσφεύγων με την ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε νέα στοιχεία, σχετικά με την εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και από την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, και βάσει των προσκομιζόμενων νέων στοιχείων, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) και εκδόθηκε υπ' αριθμ. πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ..

Η παραπάνω πράξη αναρτήθηκε στην εφαρμογή **Elenxis ΔΕΔ.**, στις, απ' όπου η αρμόδια ελεγκτική αρχή (4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) έλαβε γνώση.

Ακολούθως, στις αποστείλαμε στην προσφεύγουσα τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. "ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ ΜΕ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ", με την οποία, καλούσαμε τον προσφεύγοντα, "προς υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών από τη λήψη της παρούσας, προκειμένου να εκθέσουν τυχόν περαιτέρω απόψεις σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων".

Επειδή, πρόκειται για ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία με την επωνυμίακαι με διακριτικό τίτλο, η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01.01.2016 έως 13.12.2016), τηρούσε διπλογραφικά βιβλία και ανήκει στις μικρές οντότητες βάσει του άρθρου 2 Ν 4308/14 (ΕΛΠ), με αντικείμενο δραστηριότητας διαφημιστικά γραφεία, με έδρα επί της οδού

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (πρωτ. εισ. 40 ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ) και την από συνημμένη έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση, προκύπτει, ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής από την ως άνω εταιρεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ..

Τα δε ληφθέντα και καταχωρηθέντα στα βιβλία της προσφεύγουσας τιμολόγια είναι τα κάτωθι:

A/A	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	39.600,00	9.504,00	49.104,00
2	12.000,00	2.880,00	14.880,00
3	7.200,00	1.728,00	8.928,00
4	8.400,00	2.016,00	10.416,00
5	9.600,00	2.304,00	11.904,00
6	9.600,00	2.304,00	11.904,00
7	8.400,00	2.016,00	10.416,00
8	14.400,00	3.456,00	17.856,00

9	..... ...	.....	39.000,00	9.360,00	48.360,00
10	..... ...	.....	18.000,00	4.320,00	22.320,00
11	..... ...	.....	36.000,00	8.640,00	44.640,00
12	..... ...	.....	19.200,00	4.608,00	23.808,00
13	..... ...	.....	2.000,00	480,00	2.480,00
14	..... ...	.....	4.000,00	960,00	4.960,00
15	..... ...	.....	1.000,00	240,00	1.240,00
16	..... ...	.....	1.000,00	240,00	1.240,00
17	..... ...	.....	7.200,00	1.728,00	8.928,00
18	..... ...	.....	14.400,00	3.456,00	17.856,00
19	..... ...	.....	7.500,00	1.800,00	9.300,00
20	..... ...	.....	12.000,00	2.880,00	14.880,00
21	..... ...	.....	36.960,00	8.870,40	45.830,40
22	..... ...	.....	10.800,00	2.592,00	13.392,00
23	..... ...	.....	15.000,00	3.600,00	18.600,00
24	..... ...	.....	14.400,00	3.456,00	17.856,00
25	..... ...	.....	27.000,00	6.480,00	33.480,00
26	..... ...	.....	30.000,00	7.200,00	37.200,00
	ΣΥΝΟΛΟ		404.660,00	97.118,40	501.778,40

Επειδή, σύμφωνα και με την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, τα ως άνω τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, στην από ΠΟΡΙΣΜΑΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της με αριθ. Αναπομπής, αναφέρονται τα ακόλουθα:

" 4. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος έλαβε υπ' όψη του:

1. Το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022),
2. Την ΠΟΛ 1069-04/03/2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, βάσει του οποίου η εκδότρια των τιμολογίων υπό τα δεδομένα της δυνατότητας, της υποδομής, του δυναμικού της, της απασχόλησης προσωπικού, της εγκατάστασης της έδρας κλπ δεν ήταν δυνατό, ούτε ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές. Αναλυτικά, σύμφωνα με το ανωτέρω αναφερόμενο Πληροφοριακό Δελτίο και την επισυναπτόμενη σχετική έκθεση ελέγχου, η

- Για το έτος 2016 στην ουσία δεν απασχολεί κανέναν εργαζόμενο καθώς δηλώνει την απασχόληση μιας εργαζόμενης, με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου, με απασχόληση 20 ώρες εβδομαδιαίως, μεικτές αποδοχές 322,45€ και ημερομηνία πρόσληψης στις 28/12/2016,
- Σύμφωνα με τις καταστάσεις αναγγελιών πρόσληψης και λύσης / καταγγελίας συμβάσεων ανά εργαζόμενο προκύπτει ότι φέρεται να απασχολεί έξι επιπλέον εργαζόμενες για την περίοδο 29/12/2016 έως 31/12/2016, 3 ημέρες έκαστη με σύνολο 18 ημέρες απασχόλησης.
- Με συνολικό κόστος εργασίας βάσει των δηλωθέντων 21.213,46€ για το έτος 2016 είναι αδύνατη η παροχή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.161.402,03€
- Κατά το 2016 δεν απασχόλησε εργαζομένους με την μορφή του εργόσημου,
- Το 2016 σε συνολική αξία εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων 1.161.402,03€, οι αντίστοιχες πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος ανέρχονται μόλις σε 42.700,00€,
- Έλαβε από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία με την επωνυμία εκατόν δέκα τέσσερα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής στοιχεία καθαρής αξίας 1.131.658,99€ και εξέδωσε τετρακόσια ογδόντα ένα (481) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.161.402,03€ από τα οποία είκοσι έξι (26) στοιχεία καθαρής αξίας 404.660,00€ εκδόθηκαν προς την

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς κατατεθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας που εδρεύει στους, κατά της υπ' αριθμό Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Την με αριθμό (αρ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ) Πράξη Αναπομπής της Δ.Ε.Δ.,

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

8. Τα παραστατικά πληρωμών που έγιναν κατά το 2017, τα οποία κατατέθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και κρίθηκαν ως νέα στοιχεία,

9. Το γεγονός ότι σύμφωνα με τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ, κατά το έτος 2017 η ελεγχόμενη έλαβε από την ενενήντα πέντε (95) στοιχεία καθαρής αξίας 1.312.260,00€ . Το σύνολο των ληφθέντων στοιχείων για τα έτη 2016 και 2017 ανέρχεται σε 1.716.920,00€, ενώ το σύνολο των πληρωμών ανέρχεται σε 500.956,65€ τις οποίες δεν μπορούμε να αντιστοιχήσουμε σε συγκεκριμένα τιμολόγια και να τεκμηριώσουμε ότι αφορούν την εξόφληση των ληφθέντων κατά το 2016 παραστατικών.

10. Το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 στο οποίο 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 συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή 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».

11. Ότι όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια 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, είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο μεν φορολογικών υπαρκτό, αλλά συναλλακτικό ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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 εκδότη, έτσι όπως αναγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506-08/02/2012).

12. Το γεγονός ότι σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν προσκομίστηκαν, ούτε μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των αμφιλεγόμενων συναλλαγών. Συγκεκριμένα ο έλεγχος ζήτησε πέρα των τιμολογίων και των τραπεζικών παραστατικών, εμπορική αλληλογραφία από την οποία να προκύπτει με σαφήνεια για όλα τα υπό κρίση τιμολόγια η επικοινωνία της εταιρείας με τους πελάτες της (π.χ. κλπ) και η φύση της μεταξύ τους συνεργασίας. Στη συνέχεια ζητήθηκαν αποδεικτικά της επικοινωνίας της ελεγχόμενης με την η οποία να συνδέεται άμεσα με την υπηρεσία που καλείται να παράσχει κατ' εντολή του εκάστοτε πελάτη της, τα οποία ουδέποτε προσκομίστηκαν.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος **εμμένει** στις αρχικές του θέσεις όπως αυτές προσδιορίστηκαν με την υπ' αριθμό Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α., την από σχετική έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και των από απόψεων της Υπηρεσίας μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής.”

Περαιτέρω, τονίζουμε και τα κάτωθι:

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: “..... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014 {Ε.Λ.Π.} (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζεται, ότι: “7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: “Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι : “Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι : «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, ΣΤΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστωσης του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ κρίθηκε ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. **1238/2018** απόφαση του ΣΤΕ, (σκέψη 3): "Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, **υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρισίμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελλο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".**

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής, των υπό κρίση τιμολογίων, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, και εμπεριστατωμένα στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο προαναφερθέν Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και στην από ΠΟΡΙΣΜΑΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της αριθ. Αναπομπής.

Δηλαδή, η εκδότης των υπό κρίση τιμολογίων, επιχείρηση είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά λόγω της υποδομής του δυναμικού της, της απασχόλησης προσωπικού, της εγκατάστασης της έδρας κλπ, και δεν ήταν δυνατόν ούτε και ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

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

Εξάλλου, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων.

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

Επειδή, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης στην προσφεύγουσα, ως λήπτη, των ως άνω εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους φορολογικών στοιχείων, καθώς τα εικονικά στοιχεία είναι μη νόμιμα και εξ αυτού δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα μέχρι και τη σύνταξη της παρούσης απόφασης, δεν υπέβαλλε κανένα υπόμνημα αλλά και ουδέν επιπρόσθετο στοιχείο προσκόμισε, μετά την αποστολείσα **“ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ ΜΕ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ”**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./.....υποβληθείσας ηλεκτρονικά ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίακαι την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ’ αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

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

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 145.542,60 €

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

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή