



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 18/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1161

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο επί της αρ....., **κατά α)** της υπ' αριθμ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2013-31.12.2013 και **β)** της υπ' αριθμ.

...../2019 Πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου. 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017 χρήσης 01.01.2013-31.12.2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, κύριος φόρος ποσού 5.703,03 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 72 παρ. 17 ΚΦΔ, ποσού 5.849,02 ευρώ (ευνοϊκότερο καθεστώς σε σχέση με το πρόστιμο που προβλέπονταν με τις διατάξεις του ν.2523/1997), ήτοι **συνολικό ποσόν φόρου για καταβολή ύψους 11.552,06 ευρώ.**
- Με την υπ.αριθ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 6 ν.2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου. 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017 χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκε πρόστιμο, γιατί διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών(ΦΠΑ) ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 43.869,45 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 5.703,03 ευρώ, ποσού **2.851,52 ευρώ.(5.703,03 χ50%).**

Η προσφεύγουσα εταιρεία, τηρούσε βιβλία Β' Κατηγορίας, με κύρια δραστηριότητα παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων.

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το υπ.αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ./2019 Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών) σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα, κατά την χρήση 2013, έλαβε, από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με δ.τ. «.....» ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, τριάντα πέντε (35) εικονικά τιμολόγια πώλησης/δελτία αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 43.869,45 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 5.703,03 ευρώ, που αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η εταιρεία που εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία «.....» ήταν υπαρκτό και όχι ανύπαρκτο φορολογικά πρόσωπο, που εμφάνιζε τις κατάλληλες προϋποθέσεις και εικόνα ενεργούς επιχείρησης, άρα η φορολογική αρχή δεν αρκεί να συναγάγει υποθετικά την εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, αλλά φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των επίδικων αυτών συναλλαγών.
- Η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει καταρχήν ότι ο εκδότης εικονικού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο. Εάν δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση ή δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή, τότε η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την εικονικότητα της συναλλαγής. Εάν η φορολογική αρχή δεν κατορθώσει τελικά να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που συνιστούν την εικονικότητα, για τα οποία έχει το αντικειμενικό βάρος απόδειξης, φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της.
- Η φορολογική Αρχή δεν αποδεικνύει ως όφειλε την εικονικότητα της συναλλαγής-πλημμελούς διενέργειας του φορολογικού ελέγχου-πλημμελούς αιτιολογία.
- Οι συναλλαγές τις οποίες αφορούν τα εν λόγω τιμολόγια διενεργήθηκαν πραγματικά.
- Ουδέποτε ελέγχθηκε το αναγραφόμενο επι των τιμολογίων υποκατάστημα στο 6° χλμ. Βάρης – Κορωπίου.
- Ακόμη και εάν θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα υπήρξε καλόπιστη λήπτρια αυτών, καθώς οι περιγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές διενεργήθηκαν πραγματικά.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 αξία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.):

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 6 παρ. 14 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)**:

«14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. «Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.»

Επειδή, στο **άρθρο 10 παρ. 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)** ορίζεται:

«8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 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. 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, με την **ΠΟΛ 1097/2016, με θέμα: Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου:

«.....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 την υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., με θέμα: Δικαιούται ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να επέσει τον ΦΠΑ αυτού, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης δεν είχε γνώση της εικονικότητας;

«.....11. Από τις μνημονευόμενες στις παραγράφους 4 έως και 9 της παρούσης διατάξεις συνάγεται ότι, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απαιτείται να έχει εκδοθεί νόμιμο δικαιολογητικό, υπό την έννοια ότι πρέπει να έχει εκδοθεί νομότυπα, ήτοι αφενός μεν να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να φέρει όλα τα στοιχεία που κατά νόμο απαιτούνται (πρβλ ΣτΕ 4566/2014, 1512/2013, 483/2012, 753/2012, 327/2000, 4033/1999, 806/1998, 3990/98, 2329/1997, 3509/1994, 6004/1996, 4786/1996 κ.ά.). Ωστόσο, εξυπακούεται ότι η ύπαρξη νομότυπου δικαιολογητικού δεν αναιρεί *a priori* τη συνδρομή της εικονικότητας, η οποία μπορεί να υφίσταται και επί νομοτύπως εκδοθέντος δικαιολογητικού.

12. Περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, 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 επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής. δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).....».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«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](#)) 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)....».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 30 & 32 του Ν.2859/2000(ΚΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«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».

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

α)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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν. 4472/2017** ορίζεται ότι:

Άρθρο 79 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

1. Για παραβάσεις για τις οποίες **προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α` 179)** και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του **άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α` 170)**, για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις

επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή

Επειδή, από τον έλεγχο, που διενέργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», η οποία εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία (αρ. πρωτ./2019 δελτίου πληροφοριών με την έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4093/12 ΚΦΑΣ, Ν. 4337/2015), διαπιστώθηκε ότι:

- Η εταιρεία, συστάθηκε στις 24/02/2013 (ΦΕΚ/2013 τεύχος. Α.Ε.-Ε.Π.Ε.και ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ), δήλωσε έδρα επί της οδού αρ....., με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες φύλαξης.
- Ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της εταιρείας και διαπίστωσε ότι από τις 27-01-2014 στην ανωτέρω διεύθυνση στεγάστηκαν άλλες επιχειρήσεις (σελ. 6 έκθεσης ελέγχου).
- Η εταιρεία, δεν ανευρέθη ούτε στην έδρα της, ούτε στις δηλωθείσες διευθύνσεις των υποκαταστημάτων της, και, στην
- Η εταιρεία, δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφορά έδρας ή υποκαταστημάτων.
- Η εταιρεία, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό - υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες στα υπό κρίση τιμολόγια συναλλαγές.
- Ο έλεγχος, κοινοποίησε (θυροκόλλησε) πρόσκληση στην διεύθυνση όπου διέμενε ο νόμιμος εκπρόσωπος κος καθώς και στο Δήμο, ως αγνώστου διαμονής, χωρίς η εταιρεία να ανταποκριθεί.
- Η εταιρεία εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Η εταιρεία, δεν κατέβαλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 και μετέπειτα.
- Η εταιρεία, δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις-λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από ενάρξεως της (2013) έως και φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, από τον έλεγχο σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, καταλογίστηκαν **α)** Πενήντα δυο(2) παραβάσεις διότι έλαβε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, στο σύνολο εκάστης συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 ευρώ πλέον ΦΠΑ και **β)** Εννιακόσιες πενήντα οχτώ (958) παραβάσεις διότι εξέδωσε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, στο σύνολο εκάστης συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 4.201.675,93 ευρώ πλέον ΦΠΑ σε 156 οντότητες, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,4,6 και 9 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 ν.4337/2015.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....», ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών (έναρξη εργασιών 24-02-2013), από τις 27.01.2014 δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση στην δηλωθείσα διεύθυνση ως έδρα (οδός αρ.) καθώς, στεγαζόταν άλλες επιχειρήσεις (σελ. 6 έκθεσης ελέγχου) ούτε έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών ή των υποκαταστημάτων της ή μεταφορά της έδρας ή των υποκαταστημάτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει φωτοτυπίες των Τιμολογίων-Δελτίων Αποστολής, που έλαβε από την εταιρεία «.....», με έδρα και υποκατάστημα, από τα οποία διαπιστώνεται ότι αυτά έχουν εκδοθεί από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθμό (αναγράφεται στο σώμα τους), στα τιμολόγια -δελτία αποστολής, τα οποία είναι στοιχεία διακίνησης των εμπορευμάτων(αγαθών), δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που μετέφερε τα υλικά (Αλεύρι, Ζάχαρη, Γάλα, Καφές κλπ) από τον τόπο φόρτωσης στον τόπο προορισμού, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά των υλικών από το (υποκατάστημα- τόπος φόρτωσης) στην έδρα της προσφεύγουσας, όπως η ίδια ισχυρίζεται. Περαιτέρω, κανένα από τα εν λόγω Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής στην ένδειξη «Παράδοση» και στην ένδειξη « Παραλαβή» δεν φέρει ούτε την υπογραφή, ούτε τα στοιχεία των προσώπων, που πραγματοποίησαν την φυσική παράδοση και παραλαβή των πωληθέντων υλικών για λογαριασμό των ως άνω εταιρειών.

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας (TAXIS-KBΣ), η εταιρεία που εξέδωσε τα τιμολόγια-δελτία αποστολής «.....» ΑΦΜ με έδρα επί της οδού αρ., έχει δηλώσει, **για την έκδοση των φορολογικών της στοιχείων, τρεις (3) φορολογικούς μηχανισμούς, ήτοι τους με αριθμό, (ημ/νία έναρξης 02/04/2013), (ημ/νία έναρξης 02/04/2013), (ημ/νία έναρξης 06/03/2013 - η εκτύπωση με τα στοιχεία των φορολογικών μηχανισμών βρίσκεται στον φάκελο της υπόθεσης).**

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας (TAXIS-KBΣ), ο φορολογικός μηχανισμός με αριθμό από τον οποίο έχουν εκδοθεί τα τιμολόγια/δελτία αποστολής, έχει δηλωθεί από την εταιρεία ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού αρ. ΤΚ, δηλαδή τα τιμολόγια/δελτία αποστολής τα οποία εκδόθηκαν για την διακίνηση των αγαθών και συνοδεύουν αυτά από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο προορισμού, δεν έχουν εκδοθεί από φορολογικό μηχανισμό που ανήκει στην εταιρεία «.....», αλλά από φορολογικό μηχανισμό άλλης επιχείρησης η οποία έχει δηλωθείσα διεύθυνση (.....) διαφορετική από την διεύθυνση του υποκαταστήματος της

«.....» (.....), από την οποία, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, η ίδια παρέλαβε και μετέφερε τα υλικά στην έδρα της.

Επειδή, η εταιρεία «.....» ΑΦΜ η οποία έκανε έναρξη εργασιών στις 24-02-2013, δεν πραγματοποίησε, την χρήση 2013, εισαγωγές, από τρίτες χώρες (αρ.πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ..... ΕΞ 2018/18.03.2018 έγγραφο) ούτε εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών η λήψης υπηρεσιών αμελητέας αξίας (από Κύπρο 8.969,00 ευρώ αποκτήσεις αγαθών και από Βουλγαρία 2.934 BGN λήψεις υπηρεσιών τον Νοέμβριο του 2013) ενώ η ίδια δεν δηλώνει καμία ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση ή λήψη υπηρεσιών.

Επειδή, η εταιρεία «.....» δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία, ώστε να διαπιστωθεί εάν πράγματι διέθετε την χρήση 2013 εμπορεύματα (αγαθά) στο υποκατάστημα που βρίσκεται στο

Επειδή, από τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι η εταιρεία «.....», διέθετε εμπορεύματα ώστε να έχει την δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις, τα τιμολόγια/δελτία αποστολής (συνοδευτικά στοιχεία) δεν έχουν εκδοθεί από τους τρεις (3) φορολογικούς μηχανισμούς που δηλώνει η ανωτέρω εταιρεία, τα τιμολόγια δεν αναφέρουν τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα (υλικά) από το υποκατάστημα που βρίσκεται στο στην έδρα της προσφεύγουσας, δεν αναφέρονται τα στοιχεία των προσώπων που έκαναν την φυσική παράδοση-παραλαβή των υλικών στον τόπο φόρτωσης, ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναγράφονται στα υπό κρίση Τιμολόγια-Δ.Α..

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει φωτοαντίγραφα επτά(7) αποδείξεων πληρωμής, για την απόδειξη εξόφλησης με μετρητά, των εν λόγω τιμολογίων-δελτίων αποστολής, αξίας το κάθε ένα μικρότερης των 3.000,00 ευρώ (παρ. 2 άρθ. 18 του ΠΔ 186/92) και συγκεκριμένα:

A/A	Αριθμός Απόδειξης Πληρωμής	Ποσόν Πληρωμής ευρώ	Αριθμός Τιμολογίων που αφορά η κάθε πληρωμή
1.	 /2013	6.883,92	
2	 /2013	9.374,35	
3	 /2013	6.657,06	
4	 /2013	5.481,06	
5	 /2013	6.533,21	
6	 /2013	8.698,53	
7	 /2013	6.214,72	

Στις ανωτέρω αποδείξεις πληρωμής, στην ένδειξη «ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΛΗΡΩΜΗ» και στην ένδειξη «ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΙΣΠΡΑΞΗ» υπάρχει υπογραφή, **χωρίς να αναγράφονται** ούτε τα στοιχεία του προσώπου που έκανε την πληρωμή για λογαριασμό της προσφεύγουσας, ούτε και **τα στοιχεία του προσώπου που εισέπραξε τα μετρητά για λογαριασμό της εταιρείας «.....»**

Επειδή, η εταιρεία «.....» με διπλογραφικά βιβλία, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση του έλεγχου και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της(σελ. 6 έκθεσης), ώστε να διαπιστωθεί ότι έχει εγγράψει στα βιβλία της (Λογ. Ταμείου) αυτές τις εισπράξεις των μετρητών από την προσφεύγουσα για την εξόφληση των τιμολογίων της, ως εκ τούτου, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι αποδείξεις πληρωμής δεν αναφέρουν τα στοιχεία του προσώπου που εισέπραξε τα μετρητά για λογαριασμό της, δεν αποδεικνύεται η πληρωμή (εξόφληση) με μετρητά των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στις απαραίτητες ενέργειες και ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τις οποίες προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις αυτές όπως αναφέρονται στα τιμολόγια που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα (λήπτρια), ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι η εταιρεία «.....» στην χρήση 2013 έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές με την προσφεύγουσα, συνεπώς τα τιμολόγια είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα βιβλία της, τριάντα πέντε(35) Τιμολόγια-δελτία αποστολής που εξέδωσε η εταιρεία συνολικής αξίας 43.869,45 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 5.703,03 ευρώ, χωρίς να αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκε συναλλαγή μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρείας, ως εκ τούτου τα ανωτέρω Τιμολόγια-δελτία αποστολής είναι μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και η αναγραφόμενη δαπάνη δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ενώ δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης το αναλογούντος ΦΠΑ από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτήν πράξεις παράδοσης αγαθών.

Επειδή, ο λήπτης είναι αυτός που βαρύνεται ν' αποδείξει την πραγματοποίηση της συναλλαγής, ο οποίος όμως δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και ως εκ τούτου λόγω της αδυναμίας του προς τούτο, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, συνεπώς, βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την ΥΕΔΔΕ. Αττικής και τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών αποδεικνύεται με εμπειριστατωμένο τρόπο ότι η εταιρεία «.....», **ΑΦΜ** που εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία, δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις αυτές, συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία, ενώ από την πλευρά του λήπτη δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση της συναλλαγής που

αναφέρεται σε κάθε φορολογικό στοιχείο (παραλαβή των εμπορευμάτων από τις εγκαταστάσεις του υποκαταστήματος, όπως ισχυρίζεται) ούτε αποδεικνύεται η εξόφληση με μετρητά, καθώς δεν αναφέρονται στις αποδείξεις πληρωμής τα στοιχεία του προσώπου που εισέπραξε τα χρήματα για λογαριασμό της «.....», ως εκ τούτου, ενόψει του ότι η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται, εν προκειμένω, στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας σε σχέση με την ιδιότητα του λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Άλλωστε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις **ΠΟΛ. 1210/2013 & 1249/2013**, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών, που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, που εν προκειμένω αυτή η προϋπόθεση δεν υφίσταται.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η έκθεση μερικού επιτόπιου έλεγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και ν. 4337/2015 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την **επικύρωση: α)** της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 01.01.2013-31.12.2013 και **β)** της υπ' αριθ./2019 Πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 6 ν. 2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου. 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017, χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Φ.Π.Α.

Συν. Ποσόν 11.552,06 ευρώ.

Πρόστιμο Φ.Π.Α.

Συν. Ποσόν 2.851,52 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.