



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 7/12/2022

Αριθμός απόφασης: **3872**

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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β.** Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- γ.** Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 20/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της, ΑΦΜ, εδρεύουσας στον, επί της οδού, και β) του, ΑΦΜ, κατοίκου, με την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου και προέδρου, κατά 1) της με αριθμό/16.06.2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, και 2) της με αριθμό/16.06.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την με αριθμό/16.06.2022 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, και 2) την με αριθμό/16.06.2022 Πράξης Επιβολής

Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2020, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της και β) 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /16.06.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020– 31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 5.329,79 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 2.664,90 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.994,69 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν αφενός οι φορολογητέες εισροές στο ποσό των 912.106,46 €, έναντι του δηλωθέντος 934.106,46 €, καθώς δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου που αναλογεί στα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 22.000,00 € και αφετέρου προστέθηκε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές το ποσό των 207,46 €, που συμπεριλαμβάνεται στα λογιστικά αρχεία και είχε δηλωθεί στον πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων Νοεμβρίου 2020 αλλά δεν βρέθηκε καταχωρημένο στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4^ο τριμήνου 2020.

2. Με την υπ' αριθμ. /16.06.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. α' καθόσον υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολή φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι προβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, ως νόμω και ουσία αβάσιμες, ως ερειδόμενες επί εσφαλμένης εκτίμησης τόσο των πραγματικών περιστατικών, όσο και της νομικής βάσης της υπό κρίση περίπτωσης, ως αόριστες, ασαφείς, ανατιολόγητες και αναπόδεικτες δηλονότι ο φορολογικός έλεγχος περιορίστηκε σε υποκειμενικές, αυθαίρετες και ανεδαφικές κρίσεις, ενώ η έχουσα το βάρος απόδειξης αρμόδια Φορολογική Αρχή δεν ανταποκρίθηκε σε τούτο. Η κοινοπραξία δεν έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, ενώ ταυτόχρονα, από τα προσκομισθέντα ενώπιον του αρμοδίου φορολογικού ελεγκτικού οργάνου έγγραφα και

αποδεικτικά των ισχυρισμών μας στοιχείων, προκύπτει κατά τρόπο σαφή και αναμφίβολο το αληθές και νόμιμο των συναλλαγών που είχε με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

2. Άλλως και όλως επικουρικώς, ακριβώς επειδή πρόκειται για πραγματική συναλλαγή, είναι πρόδηλη η εκ μέρους της καλή πίστη, ακόμη και υπό την εκδοχή της δήθεν εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη.

3. Εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, η καταλογιστική του ΦΠΑ πράξη πάσχει από πρόδηλη αοριστία καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου, σελίδα 12 αυτής, ο φορολογικός έλεγχος ουδόλως μεν αμφισβητεί την τραπεζική εξόφληση η οποία και προσκομίσθηκε, εντούτοις, ουδέν στοιχείο αναφέρει σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά, ουδεμία αναφορά ποιεί στα ειδικότερα στοιχεία αυτής, αποσιωπά το σύνολο των προσκομισθέντων στοιχείων που αφορούν τόσο την προσφεύγουσα κοινοπραξία, όσο και την την οποία ο ίδιος ο φορολογικός έλεγχος αναγνωρίζει ως συνδεδεμένο πρόσωπο, ουδεμία σαφή και ειδική κρίση διατυπώνει, αρκούμενος στην παράθεση μονάχα αόριστων κρίσεων, στις σελίδες 12 και 13, περί της δήθεν εικονικότητας της συναλλαγής. Η επίμαχη αοριστία επαναλαμβάνεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων.

4. Περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτές δηλονότι, υφίσταται μη επαρκής αιτιολόγηση, στοιχειοθέτηση και τεκμηρίωση εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής, ως προς τη δήθεν εικονικότητα της συναλλαγής, καθόσον η ίδια ουδόλως έλαβε υπόψη τη συνολική συμπεριφορά της κοινοπραξίας μας η οποία δεν έχει επιδείξει την παραμικρή ύποπτη ή παραβατική συμπεριφορά έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, εξόφλησε διατραπεζικώς τα φορολογικά στοιχεία της αντισυμβαλλόμενης, κατέθεσε νομίμως και εμπροθέσμως το συναφθέν με την τελευταία ιδιωτικό συμφωνητικό, προσκόμισε σωρεία και πληθώρα εγγράφων από τα οποία προκύπτει το αληθές και πραγματικό της συναλλαγής, ενώ ταυτόχρονα, δεν απέδειξε τη δήθεν επικαλούμενη εκ μέρους της εικονικότητα στη συναλλαγή, καταλήγοντας μάλιστα, να εκτιμά με όλως υποκειμενικές, ανεδαιφικές κρίσεις, την υπό κρίση περίπτωση, απολύτως αποσπασματικώς και μεμονωμένα, αποφεύγοντας μάλιστα να προβεί σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση των υφιστάμενων στοιχείων τα οποία η προσκόμισε άμεσα στη Φορολογική Αρχή και τα οποία προσκομίζει, συνολικά, και ενώπιον της Υπηρεσίας μας, στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς διαδικασίας. Ασφαλώς, ο επίμαχος ισχυρισμός είναι αυξημένης σημασίας, και τούτο διότι, αν ήθελε γίνει δεκτό ότι η είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, από τα προσκομισθέντα στοιχεία καταδεικνύεται το πραγματικό και αληθές των συναλλαγών και της παροχής υπηρεσιών digital, με αποτέλεσμα να τίθεται σαφές ζήτημα καλής πίστης εκ μέρους της, ακόμη και υπό το πρίσμα τυχόν εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

5. Κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 ορίζεται ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την

αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δήλωσε νομίμως και εμπροθέσμως το επίμαχο συμφωνητικό που σύνταξε με την Οίκοθεν νοείται ότι τούτο είναι και πρέπει να θεωρείται απολύτως ισχυρό, έγκυρο και νόμιμο, παράγον έννομα αποτελέσματα. Δεν υπάρχει πραγματική, βάσιμη, αιτιολογημένη και σαφή διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, ενώ η Φορολογική Αρχή δεν επικαλείται σαφή, επαρκή στοιχεία και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, συνολικά, στερούνται της απαιτούμενης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, καθόσον σε αυτές δεν υπάρχει παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα, δίχως αντιφάσεις ή λογικά κενά. Κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, ακόμη και υπό το πρίσμα της εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη, ρητώς ορίζεται ότι δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά σε πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«...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, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρώνεται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή κατά πάγια νομολογία «η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη, υπηρεσίας» (ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

«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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/2016 με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ. ΓΝΣΚ 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», με την οποία κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. ΓΝΣΚ 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 σήναψε 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, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «...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 το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.: «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, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της στο φορολογικό έτος 2020, πέντε (5) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της επιχείρησης ΑΦΜ, καθαρής αξίας 22.000,00 €, πλέον 24% ΦΠΑ 5.280,00 €.

Επειδή στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, συγκεκριμένα, ως προς την εκδότρια επιχείρηση, ΑΦΜ, αναφέρεται ότι κατόπιν ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι αυτή είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο και ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να την παροχή υπηρεσίας που μνημονεύεται στα επίμαχα τιμολόγια, καθόσον:

- Η εκδότρια εταιρεία δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτη χώρα ή ενδοκοινοτική απόκτηση ή λήψη υπηρεσίας.
- Η εκδότρια εταιρεία εμφανίζει στα φορολογικά έτη 2019 και 2020 (ελεγχόμενη χρήση) δυσανάλογα υψηλές πωλήσεις σε σχέση με τις αγορές της. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 παρουσιάζει αγορές 5.660,96€ (εκ των οποίων ποσό 401,46€ αφορά σε λογαριασμούς και ποσό 548,92€ αφορά αγορές από το διαδίκτυο) σε όγκο πωλήσεων αξίας 742.078,55€.
- Η εκδότρια εταιρεία δεν έχει απασχολήσει προσωπικό μέχρι σήμερα.
- Η εκδότρια εταιρεία δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους από 1/3/2020 – 31/12/2020 και μέχρι και 5/2022 (βάσει πιο πρόσφατων στοιχείων υπηρεσίας).

- Η εκδότρια εταιρεία δεν είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ενώ ότι έχουν υποβληθεί οι εξής δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος συνεπεία ελέγχου: α) η υπ' αρ./22-10-2021 εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, β) η υπ' αρ./22-10-2021 εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020. Επίσης, για το φορολογικό έτος 2021 υποβλήθηκε η υπ' αρ./14-2-2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μηδενικά έσοδα.
- Η εκδότρια εταιρεία έχει δηλώσει ότι θα ασκεί πλήθος ετερόκλητων δραστηριοτήτων, γεγονός που χαρακτηρίζει πολλές από τις εικονικές οντότητες.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ με το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2022 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ/18.08.2021).

Επειδή, περαιτέρω, ως προς την λήπτρια προσφεύγουσα επιχείρηση ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

1. Η αρμόδια φορολογική αρχή ζήτησε με την υπ' αρ./17-2-2022 πρόσκληση του αρ. 14 του ν. 4174/2013 την προσκόμιση των στοιχείων εκείνων που θα αποδείκνυαν ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών, όπως περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια, ήτοι την κατασκευή online συστήματος κρατήσεων, καθώς και τη συντήρηση υπολογιστών και λογισμικού.
2. Ο έλεγχος περιηγήθηκε στην ιστοσελίδα της ελεγχόμενης και στο σύστημα online κράτησης εισιτηρίων (σελ. 16, 17 & 18 της υπ' αρ./2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) προκειμένου να εντοπίσει τυχόν στοιχεία που παραπέμπουν στην ως συνεργάτη στη δημιουργία της πλατφόρμας, αλλά η ενέργεια αυτή δεν είχε κάποιο αποτέλεσμα.
3. Δεν αποδείχθηκε ότι το υποδεικνυόμενο πρόσωπο (κ. από την) συνεργάστηκε με την για την διεκπεραίωση των εργασιών που περιγράφονται στα τιμολόγια, καθώς η επικαλούμενη συνεργασία δεν αποτυπώνεται στο ιστορικό εγχώριων ή λοιπών συναλλαγών της εκδότριας με βάση την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων του αρ. 14 του ν. 4174/2013 της και το γεγονός ότι δεν προκύπτουν συναλλαγές εκτός χώρας (ενδοκοινοτικές ή με τρίτες χώρες).
4. Η προσκομισθείσα σύμβαση εξωτερικής ανάθεσης ανάπτυξης λογισμικού δεν αποτελεί έγγραφο βέβαιης χρονολογίας και επιπλέον σε αυτήν δεν γίνεται αναφορά στην προσφεύγουσα.
5. Η προσκομισθείσα ηλεκτρονική αλληλογραφία με εμπλεκόμενα μέρη την και την δεν δύνата να συσχετιστεί με το περιεχόμενο των τιμολογίων που αφορούν την τελευταία και την προσφεύγουσα, καθώς σε κανένα από τα μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν γίνεται αναφορά στον τρόπο και το είδος της συνεργασίας, στο είδος της διαμεσολάβησης του τρίτου προσώπου.

6. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του περιεχομένου του δελτίου πληροφοριών ως προς το συναλλακτικό προφίλ της εκδότριας, εντούτοις, δεν προκύπτει να έχει προβεί σε θετικές ενέργειες διαφύλαξης των συμφερόντων της, όπως θα αναμενόταν με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής (πχ αντίγραφα επικοινωνίας μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, προσφυγή για την απόδοση δικαιοσύνης σε δικαστικό μέσο κτλ).
7. Το γεγονός ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε διατραπεζικά δεν αγνοήθηκε από τον έλεγχο, ωστόσο αυτό το γεγονός από μόνο του και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα χρήματα δεν επανακατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ δεν αποκλείει την ύπαρξη εικονικών καταθέσεων και δεν αποτελεί παράγοντα που μπορεί να επισκιάσει τα υπόλοιπα στοιχεία της υπόθεσης. Άλλωστε, δεν αποκλείεται σε τέτοιες περιπτώσεις τα χρήματα ή μέρος αυτών να προωθείται σε άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του ίδιου ή τρίτου προσώπου.
8. Ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την δυνατότητα οι προγραμματιστές να συνεργάζονται μέσω εφαρμογών, όπως το SKYPE, ωστόσο όπως ορίζεται και στο άρθρο 5 του ν. 4308/14, η προσφεύγουσα οφείλει να εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες για την διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων για κάθε συναλλαγή της. Από την διερεύνηση του επιχειρηματικού προφίλ της νόμιμης εκπροσώπου της , κ. με ΑΦΜ , δεν προκύπτει τυχόν εξειδικευμένη γνώση επί ζητημάτων πηγαίου κώδικα κτλ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η επίκληση αοριστίας και αποσπασματικής εξέτασης των προσκομισθέντων στοιχείων δεν ευσταθεί δεδομένου ότι ο έλεγχος αξιολόγησε όλα τα στοιχεία και προχώρησε συνεκτιμώντας ακόμη και το προφίλ της νόμιμης εκπροσώπου της εκδότριας εταιρείας ως προς την δυνατότητα αυτής βάσει επιπέδου εξειδικευμένης γνώσης σε ζητήματα ανάπτυξης λογισμικού να συνάπτει συνεργασίες τέτοιου είδους, καθώς η δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν προκύπτει από επίσημα και βέβαιης χρονολογίας στοιχεία ότι αυτή έχει προβεί σε συνεργασία με άλλους εξωτερικούς φορείς. Ως προς τυχόν αόριστη και ανεπαρκή αναφορά στην επαγγελματική της δραστηριότητα, αυτό γίνεται για λόγους φορολογικού απορρήτου. Επίσης, ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την ύπαρξη και λειτουργία του συστήματος online κρατήσεων, αλλά αποπειράθηκε να εντοπίσει στοιχεία που να μαρτυρούν την δημιουργία αυτού σε συνεργασία με την εκδότρια (πχ εμφάνιση πνευματικών δικαιωμάτων σε εμφανές σημείο κατά την αναζήτηση του χρήστη). Το αναλυτικό υπόμνημα με τις τεχνικές αναλύσεις του έργου και η πληθώρα των SCREENSHOTS δεν αποτελούν απόδειξη ότι η αναμίχθηκε στην κατασκευή του online συστήματος κρατήσεων. Επιπρόσθετα, η αναφορά στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα ξεκίνησε την συνεργασία της με την μέσω δεν μεταβάλλει τα συμπεράσματα του ελέγχου και σαφώς δεν θέτει ζήτημα αξιοπιστίας των συναλλαγών. Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι προσκομίστηκε πληθώρα επικοινωνίας μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με την , ωστόσο αυτή η πληθώρα περιορίζεται στις τρεις περιπτώσεις που περιγράφονται στην σελίδα 19 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας

εισοδήματος και πάσχουν από αοριστία και έλλειψη συσχέτισης με το περιεχόμενο των τιμολογίων.

Επειδή στο υπ' αριθ./03.12.2020 Τιμολόγιο αναφέρεται ως παρασχεθείσα υπηρεσία η συντήρησης Η/Υ και λογισμικού που δεν αφορά υπηρεσία DIGITAL και δεν ήταν δυνατό να έχει παρασχεθεί με τα σύγχρονα εργαλεία της τηλεργασίας ή/και της τηλεδιάσκεψης.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 07/06/2020 εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί των οποίων 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 20/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουε νδικοφανούς προσφυγής α) της, ΑΦΜ, και β) του, ΑΦΜ, με την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου και προέδρου της πρώτης.

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

Φορολογικό έτος 2020:

- Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.: 100,00 €
- Φ.Π.Α.:

Χρεωστικό υπόλοιπο	5.329,79
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.	2.664,90
Σύνολο	7.994,69

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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