



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2023

Αριθμός απόφασης: 452

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, που κατοικεί στηνπροσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2016

β) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 27/12/2022 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2016 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 8.948,64 Ευρώ, μετά προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 4.474,32 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 13.422,96 Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 31.702,42 Ευρώ, μετά προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 15.851,20 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 47.553,62 Ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Σύμφωνα με το υπ' αριθ.πρωτ..... Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και το υπ' αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής ενημερώθηκε το 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής ότι διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για την επιχείρηση, από τον οποίο προέκυψε ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές **ανύπαρκτες στο σύνολό τους** και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τις χρήσεις **2016 και 2017**, ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής εξέδωσε την υπ' αριθ..... εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. και Εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών εργασίες τοποθέτησης πλακιδίων, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, ο οποίος ως προς τη φορολογία του ΦΠΑ οδήγησε στις ακόλουθες διαφορές:

Διαφορές Ελέγχου/ Φορολογική Περίοδος	01/01/2016-31/12/2016		01/01/2017-31/12/2017	
	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	38.500,00	9.240,00	129.000,00	30.960,00
Δαπάνες Καυσίμων	604,82	143,24	1.513,31	363,32
Τιμολόγια καταχωρημένα 2 φορές στα βιβλία	17.350,29	3.992,08	-	-
Ενδ. παροχή υπηρεσιών	4.000,00	960,00	-	-
Σύνολο	60.455,11	14.335,32	130.513,31	31.323,32

Συγκεκριμένα, ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 38.500,00€ για το φορολογικό έτος 2016 και τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 129.000,00€ για το φορολογικό έτος 2017 από την εταιρεία, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την ελεγκτική φορολογική αρχή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθόσον τα φορολογικά στοιχεία αποτελούν πραγματικές συναλλαγές.
2. Το βάρος απόδειξης της λήψης των εικονικών στοιχείων το φέρει η Διοίκηση. Δεν υφίσταται δόλος από την πλευρά του.
3. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου (άρθρο 6 Κ.Δ.Δ/σίας)
4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
5. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο λόγο προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. [...]». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων 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 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, 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, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη 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 της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.(**ΣτΕ 506/2012**). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (**ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012**). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση

116/2013 ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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 (**ΣΤΕ 1184, 1126/2010**).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης από όργανο της φορολογικής αρχής, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, δεν υπάρχει, όμως, παράλειψη του ουσιώδους αυτού τύπου στην περίπτωση που συντάσσεται έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο (του αρμόδιου ΕΛ.ΚΕ εν προκειμένω), που υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου άλλων φορολογικών οργάνων, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η τέλεση των παραβάσεων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός έγινε επ' ευκαιρία έρευνας άλλου φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά δελτίο πληροφοριών περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου, το οποίο, στη συνέχεια, διαβιβάστηκε στο αρμόδιο ΕΛ.ΚΕ. Και τούτο γιατί στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στο δελτίο πληροφοριών των οργάνων στοιχείων από όργανο της αρμόδιας για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης και συνετάγη σχετική έκθεση. (πρβλ. **ΣΤΕ 2633/2002, 4505/1995**).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (**ΣΤΕ 1404/2015**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής ερειδόμενη στην από έκθεση ελέγχου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών και στην από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εκδótρια των φορολογικών στοιχείων, είναι **πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο**.

Ειδικότερα, με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών της εταιρείας για το **φορολογικό έτος 2016**, προέκυψε ότι είναι εκδótρια εικονικών φορολογικών στοιχείων **για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους**, σημειώνοντας τα κάτωθι:

1. Η εταιρεία μέχρι και σήμερα έχει αναρτημένη ταμπέλα με την επωνυμία της σε γραφείο δευτέρου ορόφου στη δηλωθείσα δ/υση του υποκαταστήματος της επί της οδού, παρά του ότι στο Ε2 του ιδιοκτήτη του γραφείου, αυτό φαίνεται μισθωμένο μέχρι τον 7ο του 2017. Αν και το γραφείο βρίσκεται στο κεντρικότερο σημείο της Αθήνας, αυτό φαίνεται κενό και με αναρτημένη τη ταμπέλα της ελεγχόμενης από το 2017 έως σήμερα.
2. Υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος φορολογικών περιόδων 2014, 2015 και 2016 με πολύ υψηλά ακαθάριστα έσοδα και αντίστοιχες ζημιές στο κάθε έτος.
3. Υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έως και τον 7ο του 2019, οι οποίες όλες εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο, πλην των περιόδων 12ου του 2014 και 6ου του 2015 στις οποίες δηλώθηκαν πολύ μικρά χρεωστικά ποσά.
4. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις του 2019 στις εκροές και στις εισροές δηλώθηκαν ποσά εκατομμυρίων, με αυξομειούμενο πιστωτικό υπόλοιπο.
5. Στις υποβληθείσες ΜΥΦ δηλώθηκαν πολύ υψηλά ποσά τόσο στις πωλήσεις όσο και στις αγορές ώστε να εμφανίζονται σχεδόν ισοσκελισμένες.
6. Η ελεγχόμενη κατασκευαστική εταιρεία πέραν της εμπορίας, θεωρητικά εκτελεί έργα παροχής υπηρεσιών πολλών εκατομμυρίων και συγκεκριμένα δηλώνει για παροχή υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 2014 το ποσό των 697.676,23€, για τη φορολογική περίοδο 2015 το ποσό των 2.869.851,20€ και για τη φορολογική περίοδο 2016 το ποσό των 12.002.326,61€, τα οποία για να εκτελεστούν απαιτούν μεγάλες δαπάνες εργατικού προσωπικού. Προς επίρρωση αυτού, η ελεγχόμενη δηλώνει έξοδα και δαπάνες εργατοϋπαλληλικού προσωπικού αλλά κυρίως μεγάλες αμοιβές και έξοδα τρίτων, ώστε εκ πρώτης να καταλήγει με ζημιές και σε δεύτερη φάση να δικαιολογεί έξοδα εργασιών.
7. Κατόπιν σχετικού εγγράφου προς τον ΕΦΚΑ, ο φορέας απάντησε με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο του, αναφέροντας ότι η ελεγχόμενη έχει απογραφεί για τα ελεγχόμενα έτη 2014 έως 2016, ότι δεν υπάρχουν οφειλές και ότι για το ανωτέρω αναφερόμενο χρονικό διάστημα έχει εισπραχθεί από τον φορέα το ποσό των 95.696,36€ (δυσανάλογα μικρό ποσό σε σχέση με τον όγκο των εργασιών).
8. Η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φόρου Μισθωτών υπηρεσιών δήλωσε για το 2014 τέσσερις (4) εργαζόμενους, για το έτος 2015 τριάντα οκτώ (38) εργαζόμενους και για το έτος 2016 πενήντα (50) εργαζόμενους, ενώ οι εισφορές στον ασφαλιστικό φορέα είναι δυσανάλογα μικρές ως προς το ύψος των εσόδων. Επίσης σύμφωνα με το elenxis η ελεγχόμενη υπέβαλε Φ.Μ.Υ. (φόρο μισθωτών υπηρεσιών) μέχρι και το 2018.
9. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.
10. Η ελεγχόμενη ενώ είχε εγκαταλείψει την δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης επί της οδού, δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών εργασιών όπως είχε υποχρέωση.
11. Επίσης, οι κατά ετών διαχειριστές της εταιρείας επιδιώκουν συστηματικά την αποφυγή οποιασδήποτε επικοινωνίας με την φορολογική αρχή, καλύπτοντας τα ίχνη τους δίνοντας ψευδή στοιχεία με σκοπό την μη προσκόμιση των παραστατικών που θα αποδείκνυαν τις συναλλαγές.

Πλέον, με την από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι η εταιρείαείναι **ανύπαρκτη συναλλακτικά** επιχείρηση καθόσον δεν διέθετε τον ανάλογο εξοπλισμό και την υποδομή (έδρα, εγκαταστάσεις, μηχανήματα) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Για την φορολογική περίοδο 2017 εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 19.657.701,98€, σημειώνοντας τα κάτωθι:

1. Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε τόσο από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στην διεύθυνση, η οποία δηλώνεται ως έδρα της οντότητας, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα έδρα, ούτε στα υποκαταστήματά της επί της οδού Επιπλέον στην διεύθυνσηδραστηριοποιείται η οντότητα Η οντότητα δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.
2. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019, καθώς επίσης δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις περιόδους από 01-08-2019 έως 31-12-2019. Για την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2019 η οντότητα υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες όλες εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα (ποσά από 100,98 € έως 1.245,98 €). Προκειμένου να εμφανίζονται πιστωτικά υπόλοιπα στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλλε η οντότητα, καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών - εξόδων) μεγαλύτερα κατά 24.496.731,17 €, σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017,2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019.
3. Η οντότητα καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ποσά φορολογητέων εκροών (πωλήσεων - εσόδων) μικρότερα κατά 13.676.910,61 €, σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017,2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019.
4. Παρόλο που στην δηλωμένη διεύθυνση έδρας δεν βρέθηκε να λειτουργούσε επιχείρηση, την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-07-2018, η οντότητα εμφανίζεται να δηλώνει ότι ασφαλίζει 29 άτομα προσωπικό τα οποία έχουν καταχωρηθεί σαν απασχολούμενοι στην έδρα αυτής καθόσον η οντότητα δεν έχει απογράψει παραρτήματα.
5. Την περίοδο από 01-08-2018 έως 31-12-2019, η οντότητα δήλωσε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσό φορολογητέων εκροών (πωλήσεις) ύψους 17.828.607,65 € ενώ, για την ίδια περίοδο, δεν δήλωσε ότι απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
6. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) της ελεγχόμενης οντότητας άλλα και τρίτων (αντισυμβαλλομένων), για την ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ φερόμενων πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών - εξόδων, που δε συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ήτοι συνολικά 43.790.731,72 € πωλήσεις και 1.262.709,63 € αγορές - έξοδα. Από το ως άνω ποσό των αγορών - εξόδων, δεν γίνονται δεκτές ως αγορές, συναλλαγές συνολικού ποσού 900.134,35 € που φέρονται να έχουν διενεργηθεί από οντότητες που εμφανίζουν ετερόκλητες

δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η εκδότηρια των στοιχείων ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότηριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Δηλαδή, 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, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του 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 τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013), ούτε στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται στοιχεία ή γεγονότα που αποδεικνύουν την καλή του πίστη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότηρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε μηχανήματα για την εκτέλεση της υπηρεσίας και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτού, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή, όσο και με την υποβολή του με αρ. πρωτ. Υπομνήματός του αλλά και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Κατά συνέπεια, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, περί βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής και περί ύπαρξης καλής πίστης από μέρους του κατά την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά στοιχεία (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί τις λοιπές διαφορές ελέγχου ως προς τη φορολογία του ΦΠΑ που καταλόγισε ο έλεγχος αλλά μόνο αυτές που αφορούν τα εικονικά τιμολόγια.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στο Φ.Π.Α. και συνακόλουθα στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης των ανωτέρω δαπανών, προβάλλεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ως προς την παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*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.*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ.2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*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 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, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα δι' αναρτήσεως στην προσωπική του θυρίδα στο taxisnet στις 25/11/2022, το υπ' αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους υπ' αρ. και Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2016 και 2017 αντίστοιχα και η ανωτέρω ανάρτηση αναγνώσθηκε αυθημερόν από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. απαντητικό του Υπόμνημα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την συμπροσβαλλόμενη από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., η ελεγκτική φορολογική αρχή πριν την έκδοση και κοινοποίηση των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. έλαβε υπόψη της τις υποβληθείσες δια του με αρ. πρωτ..... απαντητικού υπομνήματος απόψεις του προσφεύγοντα, το οποίο παρατίθεται αυτούσιο στην οικεία έκθεση ελέγχου, λαμβάνοντας θέση επί των ισχυρισμών που σε αυτό διατυπώνονται (Κεφάλαιο 10-12 έκθεσης ελέγχου).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, προβάλλεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας και του τεκμηρίου αθωότητας

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων και των ατομικών και κανονιστικών διοικητικών πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Διοικητικών και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, που κατοικεί στην

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

Επί της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2016

Ανάλυση	Απόφασης
Χρεωστικο Υπόλοιπο	8.948,64
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	4.474,32
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.422,96
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.386,68
Σύνολο φόρου	18.809,64

Επί της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017

Ανάλυση	Απόφασης
Χρεωστικό Υπόλοιπο	31.702,42
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	15.851,20
Σύνολο φόρου για καταβολή	47.553,62
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.007,58
Σύνολο φόρου	52.561,20

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.