



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/01/2021

Αριθμός απόφασης: 15

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

2. 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. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **12/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ/2020 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) της υπ' αριθμ/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και γ) της υπ' αριθμ/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, 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' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **793,50 ευρώ** (1.587,00X50%).

Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 1.587,00 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.720,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.307,31 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 2.051,23 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.223,53 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 157,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.432,55 ευρώ**.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ κατόπιν της υπ. αριθμ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού. Η εντολή αυτή εκδόθηκε συνεπεία του Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. με αριθμ. πρωτ./2019, σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία «.....» για τη χρήση 2013 εξέδωσε φορολογικά στοιχεία τα οποία ήταν στο σύνολο τους εικονικά. Ο προσφεύγων έλαβε τρία (3) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της ως άνω εταιρείας, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Κατόπιν της ανωτέρω διαπίστωσης, οι δαπάνες των τιμολογίων αυτών δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, επίσης δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο οφειλόμενος ΦΠΑ που αντιστοιχούσε σε αυτά και τέλος επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή.
- Το με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δεν τον αφορά.
- Το έργο για το οποίο εκδόθηκαν τα τιμολόγια εκτελέστηκε.
- Δεν γνώριζε ότι τα τιμολόγια ήταν εικονικά.
- Είναι εσφαλμένη η κρίση και ο χαρακτηρισμός της Διοίκησης περί εκδόσεως εικονικών τιμολογίων από την εταιρεία της οποίας έλαβε τα τιμολόγια για αμοιβή έργου την οποία αυτή συμφώνησε και παρείχε.
- Αοριστία εκθέσεων ελέγχου.

- Καλή πίστη.
- Το δημόσιο έλαβε όλους του προβλεπόμενους φόρους.
- Παραβίαση της αρχής της επιείκειας ως περαιτέρω έκφραση της αρχής της χρηστής διοίκησης, δηλαδή της προστασίας των δικαιωμάτων των διοικούμενων.
- Οι διαπιστώσεις ελέγχου περιλαμβάνουν αόριστες και αντιφατικές κρίσεις.
- Η διοίκηση δεν έλαβε υπόψη από 27/07/2020 σημείωμα απόψεων του.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.*

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι : *«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.»*

Επειδή με βάση τα προαναφερθέντα, η διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013 υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής. Εν προκειμένω το με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, πήρε τον υπ' αριθμ. πρωτ./2019 από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εκδόθηκε η υπ. αριθμ./2019 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. και συνεπεία του διενεργηθέντος ελέγχου εκδόθηκε καταρχήν η υπ' αρ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, η οποία κοινοποιήθηκε στον

προσφεύγοντα την 10^η/12/2019, δηλαδή εντός της πενταετίας. Κατά αυτής της πράξης, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ./16-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή η οποία εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η με αριθμό/2020 απορριπτική απόφαση.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 3091/2002, κι εφόσον εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο επιπλέον έτη και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την παραγραφή απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής ανέφερε ότι διαπιστώθηκε πως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» είναι εικονικά. Επιπροσθέτως από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε ο προσφεύγων για την χρήση 2013, συμπεριλαμβάνονται τα τρία υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έκδοσης «.....», επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δελτίο πληροφοριών δεν τον αφορά απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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...»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013: *«...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.»

Επειδή 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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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 όπως αναφέρεται στην από 09-12-2019 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου, η φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

- Δεν βρέθηκε ούτε στη δηλωμένη έδρα της επιχείρησης της, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις των υποκαταστημάτων της επί της και & στην, ενώ επίσης δεν βρέθηκε ούτε ο νόμιμος εκπρόσωπος της,, στις δηλωμένες διευθύνσεις στη φορολογική διοίκηση, της ατομικής του επιχείρησης και της διεύθυνσης κατοικίας του.
- Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας ή υποκαταστημάτων.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της.
- Δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.
- Από τη συμπληρωματική καταγγελία του με αρ./2016 πληροφοριακού δελτίου (Π.Δ.) το οποίο διαβίβασε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η Διεύθυνση Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και έλαβε τον αρ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2016, προέκυψε ότι μεταξύ άλλων εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
- Δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα.
- Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών-λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από έναρξεως της (έτος 2013) έως και το φορολογικό έτος 2017.
- Για τέσσερις από τους προμηθευτές της, από τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95 ευρώ (συνολικά δηλώνει ή δηλώνεται ως λήπτρια φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.166.604, 63 ευρώ) για τη φορολογική χρήση 2013, καταλογίσθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Υπέβαλε Δήλωση Εισοδήματος για το διάστημα 24/2/2013 έως 31/12/2014 στο οποίο δηλώθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, καθώς και για το φορολογικό έτος 2015, αλλά δεν υπέβαλλε δήλωση εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αν και έχει υποβάλλει ΜΥΦ μεγάλης αξίας για τα έτη αυτά.
- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα έως τον Ιούνιο του 2018, όταν και σταμάτησε να υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Μάλιστα μετά τον Μάρτιο του 2018 και έως τον Ιούνιο του 2018 υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όπως υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και για το διάστημα Οκτώβριος 2015 έως και Οκτώβριος 2016.

Ως εκ τούτου προέκυψε ότι η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ τόσο από την ίδια όσο και από τις εκδότριες και λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 με θέμα “Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισρών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” αναφέρεται ότι: «...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 σύμφωνα με την υπ’ αριθ. 506/2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως

προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).»

Εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέδειξε την εν λόγω εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Τουναντίον ο προσφεύγων σε καμία περίπτωση δεν απέδειξε ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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).

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΠΥ) με την επωνυμία «.....» είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο. Ωστόσο έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι το έργο εκτελέστηκε και για τον λόγο αυτό κρίθηκαν τα τιμολόγια εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επίσης ο προσφεύγων, προκειμένου να τύχει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δεν απέδειξε ως όφειλε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο είχε δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διέθετε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με την προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλεται πρόστιμο και καταλογίζονται διαφορές φόρου λόγω της παραβίασης των οικείων φορολογικών διατάξεων.

Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν τίθεται θέμα περί αναπιολόγητου χαρακτηρισμού των υπό κρίση συναλλαγών ως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η αιτιολογία των οικείων εκθέσεων ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων είναι ειδική και εμπειριστατωμένη και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Εν προκειμένω, από την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του.

Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου και καταλογισμού διαφοράς φόρου κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/09/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου προστίμου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ/12-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και την επικύρωση:

α)της υπ' αριθμ/2020 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 793,50 €.

β) της υπ' αριθμ/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Διαφορά φόρου	1.587,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.720,31 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.307,31 €

γ) της υπ' αριθμ/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Διαφορά φόρου	2.051,23 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.223,53 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	157,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.432,55 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.