



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

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3635

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' 1440/27-04-2014) «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».

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 29/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/12/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Επί της από 29/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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' αριθμ. /2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 2.797,91 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 839,37 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.637,28 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 23/12/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, με επισυναπτόμενη έκθεση, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν του με αριθμ. ΕΞ 2020 ΥΠΟΙΚ 23/01/2020 εγγράφου του ΣΔΟΕ Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του , ΑΦΜ , με αντικείμενο εργασιών , και διαπιστώθηκε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε αυτή για τα φορολογικά έτη 2014-2015 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Μεταξύ των επιχειρήσεων του έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση ήταν και αυτή του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε στη χρήση 2014 δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 163.078,79 ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω, η Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διενεργώντας δικό της έλεγχο, κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα τη με αριθμ. πρωτ. /2020 επιστολή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και το με αριθμ. πρωτ. /2020 αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων και των σχετικών παραστατικών συναλλαγών με τον επιχείρηση του , ΑΦΜ Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο εν λόγω αίτημα. Συνεπώς ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα ανωτέρω, καθώς και τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από τον επιχείρηση του , ΑΦΜ , προς τον προσφεύγοντα έχουν εκδοθεί για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και ως εκ τούτου είναι εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του ν.4174/2013, φορολογικά στοιχεία. Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά προέβη στην έκδοση της προσαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άπασες οι συναλλαγές που αφορούν τα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικές και όχι εικονικές, καθώς τα εν λόγω εμπορεύματα άπτονται του αντικειμένου της εκδότριας ατομικής επιχείρησης (χονδρικό εμπόριο φαρμάκων), καθώς και της δικής του ατομικής επιχείρησης κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο και δεν είναι άσχετες με αυτές, ενώ οι συναλλαγές και τα αντίστοιχα εμπορεύματα δηλώθηκαν στις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και έχουν υποβληθεί όλες οι κατά το νόμο απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις και τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα.

2. Καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη.

3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έλλειψη αιτιολογίας. Ο έλεγχος της φορολογικής αρχής περιορίζεται στην απλή αντιγραφή αυτούσιας της έκθεσης ελέγχου για την ατομική επιχείρηση του , χωρίς να ανταποκρίνεται στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής, όπως υποχρεούται.

4. Εσφαλμένως έλαβε χώρα διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«.....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 Φορολογικής Διοίκησης. 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 το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ):

«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 10 παρ. 6 και 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.):

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση

να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

.....

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.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή 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 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς, σύμφωνα με την από 23/12/2020 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και την

επισυναπτόμενη έκθεση έλεγχου Κ.Φ.Δ. στο με αριθμ. πρωτ./2020 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ, εξέδιδε κατά σύστημα εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια ατομική επιχείρηση στη χρήση 2014, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Η επιχείρηση δεν υπέβαλλε δηλώσεις για τιμολόγια που αφορούν αγορές εμπορευμάτων και δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης, μεταξύ άλλων και από τον φερόμενο ως προμηθευτή της προσφεύγοντα, για εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 163.078,29 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.520,31 ευρώ, ήτοι 173.598,60 ευρώ.
- Δεν προσκομίστηκαν τα πρωτότυπα παραστατικά που έλαβε, παρότι προσκλήθηκε νομίμως προς τούτο.
- Από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών δεν προκύπτουν πληρωμές - εμβάσματα σε προμηθευτές του.
- Για το φορολογικό έτος 2014 προκύπτει σύνολο καταθέσεων από τον προσφεύγοντα στον τηρηθέντα από το υπ' αριθμ. τραπεζικό του λογαριασμό στην, ποσού 164.869,35 ευρώ, χωρίς ωστόσο να προσκομιστούν τα σχετικά τιμολόγια. Από δε την αντιπαραβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων προκύπτει ότι έχουν διασταυρωθεί 17 τιμολόγια συνολικής αξίας 173.678,39 ευρώ, αλλά οι επιμέρους καταθέσεις είναι 11 τον αριθμό και συνολικής αξίας 164.869,35 ευρώ.
- Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στη με αριθμ. πρωτ./2020 Πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας να προσκομίσει τα τιμολόγια που έλαβε από το, αποδεικτικά των εμβασμάτων που έκανε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, καθώς και τυχόν συναφθείσα σύμβαση που συνυπέγραψε με τον τελευταίο για τη φερόμενη ως συνεργασία τους.
- Τα τραπεζικά εμβάσματα του προσφεύγοντος προς το αφορούν υπέρογκα ποσά που δε συνάδουν της συνηθισμένης εμπορικής πρακτικής σε τέτοιου είδους συνεργασίες.
- Η ατομική επιχείρηση του λειτούργησε για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους 6 μήνες και 14 ημέρες (έναρξη εργασιών την 17.09.2014 και διακοπή εργασιών την 31.03.2015), ωστόσο σε ένα τόσο μικρό χρονικό διάστημα ανέπτυξε πωλήσεις ύψους 1.500.000,00 ευρώ, χωρίς ωστόσο να έχει πραγματοποιήσει και αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων.
- Δεν υφίστανται φορτωτικά έγγραφα ούτε παραστατικά αγοράς για τα φερόμενα ως πωληθέντα από το φάρμακα, ήτοι προϊόντα ιδιαιτέρως ευαίσθητα στις κλιματικές συνθήκες, τα οποία είθισται να διακινούνται μάλιστα με ειδικά κλιματιζόμενα οχήματα, χωρίς ωστόσο η ατομική επιχείρηση του να είναι κάτοχος οποιουδήποτε γενικά οχήματος.
- Η ατομική επιχείρηση του δεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό, ωστόσο η διεκπεραίωση τόσο μεγάλου όγκου φερόμενων πωλήσεων απαιτούσε την ύπαρξη ικανού αριθμού ατόμων

- Η επαγγελματική έδρα του ήταν ένα μισθωμένο γραφείο 1^{ου} ορόφου, επιφανείας μόλις 59 τ.μ. και μη ηλεκτροδοτούμενο, επί της στο, με διάρκεια μίσθωσης έως την 15.09.2015 και σύμφωνα με δήλωση του ιδιοκτήτη αυτού, η μίσθωση διήρκησε μόλις 3 μήνες.

Συνεπώς η φορολογική αρχή, κατόπιν συνολικής εκτίμησης των παραπάνω δεδομένων, διαπίστωσε ότι η ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ, ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, αφού είναι αδύνατον να εμπορεύτηκε φάρμακα τα οποία ουδέποτε ήρθαν στην κατοχή της.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση του, ΑΦΜ, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά στις 19/11/2020 κοινοποίησε στην έδρα του προσφεύγοντος, η οποία βρέθηκε κλειστή, καθώς και στην κατοικία του, η οποία βρίσκεται στην ίδια διεύθυνση στην, με θυροκόλληση λόγω απουσίας του, την υπ' αριθμ. /2020 κοινοποίηση εντολής και γνωστοποίηση δυνατότητας εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και το με αριθμ. /2020 αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων. Στην ανωτέρω πρόσκληση ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, ως όφειλε, και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζει:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, μαζί με τις προσωρινές πράξεις, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια των εικονικών στοιχείων εταιρεία επιχείρηση του, ΑΦΜ, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Με βάση τα ανωτέρω η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά προέβη στη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων, στον οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή του προσφυγή αορίστως αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών και να μεταβάλλουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ.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” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 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 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).

.....

**Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)
Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016**

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη, ωστόσο, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου (πρβλ. ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.676.860,49	1.676.860,49	1.676.860,49	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.533.620,90	1.370.542,11	1.370.542,11	163.078,79
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	109.522,79	109.522,79	109.522,79	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	117.325,00	106.724,88	106.724,88	10.600,12
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	7.802,21			7.802,21
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		2.797,91	2.797,91	2.797,91
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		839,37	839,37	839,37
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.637,28	3.637,28	3.637,28
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.802,21			7.802,21

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**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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