



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

13/12/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

3934

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά α) της υπ' αριθ. /24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016, β) της υπ' αριθ. /24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017, γ) της υπ' αριθ. /24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018, δ) της υπ' αριθ. /24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο από 01-01-2019 έως 31-12-2019, ε) της υπ'

αριθ./24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, στ) της υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, ζ) της υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, η) της υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τη με αριθ. πρωτ. έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, για την φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 6.132,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 3.066,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 9.198,00 €.

β) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, για την φορολογική περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 4.512,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 2.256,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 6.768,00 €.

γ) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, για την φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 21.168,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 10.584,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 31.752,00 €.

δ) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, για την φορολογική περίοδο από 01-01-2019 έως 31-12-2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 5.894,40 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 2.947,20 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 8.841,60 €.

ε) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης,

φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 2.700,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 270,00 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 982,78 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.952,78 €.

στ) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 17.807,27 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 8.903,64 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.817,61 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.528,52 €.

ζ) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 39.237,11 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 19.618,56 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.197,39 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 66.053,06 €.

η) Με την υπ' αριθ./24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 27.445,93 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 13.722,97 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.862,13 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 46.031,03 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 24-06-2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021/31-03-2021 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου/07-04-2021, με το οποίο έγινε γνωστό στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ότι διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην οντότητα «.....», με κύρια δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες, με έδρα στην και Α.Φ.Μ. Από τον ως άνω έλεγχο κρίθηκε ότι η εν λόγω οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε πλήθος εικονικών, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2016-2019.

Ομοίως, με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2020/08-07-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου/20-07-2020, έγινε γνωστό στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ότι διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην οντότητα «.....», με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών- χρωματισμούς, με έδρα στην και Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο της

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής- Γ' Υποδιεύθυνση- Τμήμα Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής, η ανωτέρω οντότητα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και ο προσφεύγων.

Συνεπεία των ανωτέρω πληροφοριακών δελτίων, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η με αριθ./12-0-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019. Ο προσφεύγων, έχει αντικείμενο εργασιών «ΑΛΛΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΣΤΡΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΔΑΠΕΔΩΝ, ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΤΟΙΧΩΝ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΧΑΡΤΙΟΥ ΤΟΙΧΟΣΤΡΩΣΙΣ (ΤΑΠΕΤΣΑΡΙΑΣ) Π.Δ.Κ.Α.» με έδρα στο και Α.Φ.Μ.:

Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την επιχείρηση «.....» τα κάτωθι:

- για τη χρήση 2016 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.550,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.132,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 31.682,00 €
- για τη χρήση 2017 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 11.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.640,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 13.640,00 €
- για τη χρήση 2018 τριάντα δύο (32) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 88.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 21.168,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 109.368,00 €
- για τη χρήση 2019 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 24.560,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.894,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 30.454,40 €

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την επιχείρηση «.....», για τη χρήση 2017 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.872,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 9.672,00 €. Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από τις παραπάνω επιχειρήσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επιπλέον, από τον διενεργηθέντα έλεγχο σχετικά με τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος προέκυψαν τα κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2016- Μη εκπιπόμενες δαπάνες*

Εικονικές συναλλαγές	6.000,00 €
Σύνολο	6.000,00 €

Φορολογικό έτος 2017- Μη εκπιπόμενες δαπάνες

Εικονικές συναλλαγές	18.800,00 €
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500,00 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθ. 23 του ΚΦΕ)	31.350,00 €
Σύνολο	50.150,00 €

Φορολογικό έτος 2018- Μη εκπιπόμενες δαπάνες

Εικονικές συναλλαγές	88.200,00 €
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών	

άνω των 500,00 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθ. 23 του ΚΦΕ)	2.419,36 €
Μη προσκόμιση των κατάλληλων δικαιολογητικών (άρθ. 22 του ΚΦΕ)	4.347,66 €
Σύνολο	94.967,02 €

Φορολογικό έτος 2019- Μη εκπιπόμενες δαπάνες

Εικονικές συναλλαγές	24.560,00 €
Δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500,00 € χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθ. 23 του ΚΦΕ)	40.085,07 €
Μη προσκόμιση των κατάλληλων δικαιολογητικών (άρθ. 22 του ΚΦΕ)	3.585,66 €
Σύνολο	68.230,73 €

* Σημείωση: Κατά τη διάρκεια προηγούμενου ελέγχου που είχε διενεργηθεί για το έτος 2016 (σύμφωνα με την από 21-12-2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης), είχαν συμπεριληφθεί στις μη εκπιπόμενες δαπάνες φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.550,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο. Επομένως, από τον παρόντα έλεγχο προσδιορίζονται μη εκπιπόμενες δαπάνες ποσού 6.000,00 € (25.550,00 €- 19.550,00 €)

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, συνέταξε το με αριθ. πρωτ./13-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με την από 18-05-2022 και με αρ. πρωτ./18-05-2022 συστημένη επιστολή στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας και εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμος ο έλεγχος, διότι δεν κοινοποιήθηκε Σ.Δ.Ε., προσωρινές πράξεις και κλήση προς ακρόαση, όπως ορίζεται από το άρθρο 28 του ΚΦΔ, το άρθρο 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του ν. 2690/1999. Επομένως, ο έλεγχος είναι άκυρος όπως και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.
- Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Αοριστία και πλήρης έλλειψη αιτιολογίας της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου. Η Φορολογική αρχή καταλογίζει παράβαση λήψης εικονικών τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να γίνεται πραγματικός έλεγχος στα βιβλία του ίδιου, βασιζόμενος αποκλειστικά σε έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους εκδότες και όχι στον ίδιο. Επομένως ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που ζήτησε και έλαβε ο ίδιος από τους αντισυμβαλλόμενους.

- Παραβίαση της αρχής αμεροληψίας- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης- Κατάχρηση εξουσίας- Ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων έτσι ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία η οποία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και πλήρης, με σκοπό τη δυνατότητα ελέγχου της πράξης στα Δικαστήρια. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου δεν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις αν και οι ελεγκτές είχαν στη διάθεσή τους τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη κοινοποίησης του ΣΔΕ, των προσωρινών πράξεων και κλήσης σε ακρόαση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. 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.

2. 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 παρ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

[...] β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή [...]

5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και

β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπό του οποιαδήποτε στιγμή και χωρίς δαπάνη....»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης απέστειλε με τη με αριθ. πρωτ./18-05-2022 συστημένη επιστολή στην έδρα της επιχείρησης, η οποία είναι και η οικεία του προσφεύγοντα, το με αριθ. πρωτ./13-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας. Όπως προκύπτει από τον εντοπισμό της αποστολής των ΕΛΤΑ (REGR), ο προσφεύγων αν και έλαβε ειδοποίηση την 09-06-2022 για την εν λόγω παράδοση δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω. Μάλιστα, όπως προκύπτει από τη με αριθ. πρωτ. έκθεση απόψεων της ως άνω Δ.Ο.Υ. ο έλεγχος επικοινωνήσε επιπροσθέτως και τηλεφωνικώς με τον ίδιο για να τον ενημερώσει για την αποστολή της συστημένης επιστολής.

Επειδή, βάσει του άρθρου 5 του ΚΦΔ, σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, η κοινοποίηση θεωρείται ότι συντελείται μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής.

Επειδή, ο έλεγχος απέστειλε τις εν λόγω πράξεις την 18-05-2022, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελείται την 03-06-2022.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ούτε στο στάδιο της υπό κρίση προσφυγής, ο προσφεύγων προσκομίζει οποιοδήποτε νεότερο στοιχείο, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αβάσιμα προβάλλεται.

Σχετικά με του υπόλοιπους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται 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.

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 εκπληρούται 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 σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει

δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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 το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...] β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...]»

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 (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ

1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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 επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021/31-03-2021 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «.....», με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας κατασκευαστικές εργασίες, με έδρα στην και Α.Φ.Μ. Επιπλέον, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2020/08-07-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην οντότητα «.....», με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών- χρωματισμούς, με έδρα στην και Α.Φ.Μ.

Επειδή, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε για την επιχείρηση «.....» ότι:

- 1) Δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη.
- 2) Δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις.
- 3) Πέραν της κύριας δραστηριότητας, δηλώνει και πλήθος δευτερευουσών ετερόκλητων δραστηριοτήτων, χαρακτηριστικό των εικονικών οντοτήτων. Έτσι, ενδεικτικά παράλληλα με τις κατασκευαστικές εργασίες δηλώνει και ενσύρματες- ασύρματες και άλλες

τηλεπικοινωνιακές δραστηριότητες, υπηρεσίες που παρέχονται από διαφημιστικά γραφεία, άλλες υπηρεσίες διαφήμισης, υπηρεσίες τεχνικής υποστήριξης δικτύων, παροχή υπηρεσιών εφαρμογών πληροφορικής, υπηρεσίες παραγωγής φωτοτυπιών και φωτοαντιγράφων και άλλες λοιπές δραστηριότητες.

4) Από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) και εσόδων (πωλήσεων) προκύπτει ότι:

- Στην χρήση 2016 σε σύνολο καθαρών πωλήσεων 292.492,50 € οι αντίστοιχες αγορές είναι μόλις 351,51 €.
- Στην χρήση 2017 σε σύνολο καθαρών πωλήσεων 899.345,79 € οι αντίστοιχες αγορές είναι 835.676,06 € εκ των οποίων οι 825.548,00 €, έκδοσης, είναι εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής.
- Στην χρήση 2018 σε σύνολο καθαρών πωλήσεων 2.370.236,87 € οι αντίστοιχες αγορές είναι 791.015,78 € εκ των οποίων οι 790.880,00 €, έκδοσης, είναι εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής.
- Στην χρήση 2019 σε σύνολο καθαρών πωλήσεων 1.153.602,30 € οι αντίστοιχες αγορές είναι 1.050.549,00 € εκ των οποίων οι 1.049.910,00 €, έκδοσης, είναι εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής.

Από τα ανωτέρω προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

5) Με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ- έγγραφο από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.) διαπιστώθηκε ότι η για τα χρόνια 2016, 2017, 2018 και 2019 απασχόλησε τέσσερις εργαζόμενους ως πωλητές με ελάχιστη περίοδο απασχόλησης (μόλις 247 ημερολογιακές ημέρες το έτος 2016, 56 ημερολογιακές ημέρες το έτος 2017 και 11 ημερολογιακές ημέρες το έτος 2018). Ακόμη, για έναν εργαζομένων, το σύνολο των ακαθάριστων αποδοχών για το έτος 2016 είναι 7.316,04 €, για το έτος 2017 είναι 1.603,23 € και για το έτος 2018 είναι 349,66 €.

6) Λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια να εκδίδει περίπου ισοσκελισμένα, δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία, με σκοπό την παραπλάνηση των φορολογικών αρχών.

7) Δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε.

8) Στην χρήση 2016 εξέδωσε 212 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 292.492,50 €. Στην χρήση 2017 έλαβε 98 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 825.548,00 € έκδοσης, και εξέδωσε 398 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 899.345,79 €. Στην χρήση 2018 έλαβε 95 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 790.880,00 € έκδοσης, και εξέδωσε 992 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.370.236,87 €. Στην χρήση 2019 έλαβε 115 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.049.910,00 € έκδοσης, και εξέδωσε 212 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.153.602,30 €.

Επειδή, για την επιχείρηση «.....» διαπιστώθηκε επίσης ότι:

1) Έκανε έναρξη την 11-09-2013 με αντικείμενο δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο φρούτων, λαχανικών καθώς και ψαριών νωπών και καταψυγμένων, την οποία διέκοψε οπότε και πρόσθεσε ως κύρια δραστηριότητα την παροχή εργασιών χρωματισμού.

- 2) Δήλωσε ως μόνη οικοδομική δραστηριότητα τις εργασίες χρωματισμών με ημερομηνία έναρξης στις 25-05-2016 αλλά εξέδιδε φορολογικά στοιχεία για οικοδομικές εργασίες πριν από τη δήλωση έναρξης και συγκεκριμένα από 29-12-2014.
- 3) Σύμφωνα με έγγραφο της αρμόδια υπηρεσίας του ΕΦΚΑ, κατά το έτος 2016 και συγκεκριμένα από 25-05-2016 που έκανε έναρξη υπηρεσιών χρωματισμού, δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία εργασία καθώς απασχόλησε μόνο έναν υπάλληλο γραφείου από 01-10-2016 έως 31-03-2016 ενώ τα επίμαχα Τ.Π.Υ. εκδίδονται από 01-08-2016.
- 4) Εξέδιδε συνήθως τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με μικρή αξία, σε καθημερινή βάση, έτσι ώστε οι λήπτες να μην είναι υποχρεωμένοι να τα εξοφλούν με επιταγές ή με καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη.
- 5) Οι αγορές που πραγματοποίησε ανά χρήση είναι ελάχιστες σε σχέση με τη συνολική αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.
- 6) Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία παρόλες τις με αριθ./08-01-2020 και/10-03-2020 προσκλήσεις που θυροκόλλησε ο έλεγχος την διεύθυνση δραστηριότητας.
- 7) Λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία με περίπου τα ίδια ποσά.
- 8) Η παροχή υπηρεσιών τέτοιας έκτασης και αξίας, προϋποθέτει την ύπαρξη εγκαταστάσεων, προσωπικού, μεταφορικών μέσων και γενικά υλικοτεχνικής υποδομής, στοιχεία τα οποία δεν διέθετε η συγκεκριμένη επιχείρηση.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω ατομικές επιχειρήσεις κατά τα υπό κρίση έτη, ήταν φορολογικά υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσαν είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από τις ανωτέρω οντότητες ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία:

- για τη χρήση 2016 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.550,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.132,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 31.682,00 €
- για τη χρήση 2017 ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 11.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.640,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 13.640,00 €
- για τη χρήση 2018 τριάντα δύο (32) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 88.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 21.168,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 109.368,00 €
- για τη χρήση 2019 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 24.560,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.894,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 30.454,40 €

από την επιχείρηση «.....» τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επιπλέον, έλαβε και καταχώρησε για τη χρήση 2017 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.872,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 9.672,00 € από την επιχείρηση «.....» τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 24-06-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η αιτιολογία που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....», είναι γενική και αόριστη και δεν αναγράφεται οποιαδήποτε σύμβαση βάσει της οποίας να αποδεικνύεται η παροχή της αναγραφόμενης υπηρεσίας. Επιπλέον, ο προσφεύγων, προσκόμισε τις με αριθ./2018,/2018 και/21-01-2019 συγκεντρωτικές καταστάσεις συμφωνητικών του άρθ. 8 του ν. 1882/90 για το 2^ο, 3^ο και 4^ο τρίμηνο του έτους 2018 από τις οποίες φαίνεται ότι έχουν συναφθεί τα κάτωθι:

- το από 10-04-2018 συμφωνητικό με αντικείμενο: «άλλη παροχή υπηρεσιών που δεν προβλέπεται από ειδικές διατάξεις νόμου», χωρίς να αναγράφονται η διάρκεια και τα ποσά του συμφωνητικού,
- το από 02-07-2018 συμφωνητικό με αντικείμενο: «άλλη παροχή υπηρεσιών που δεν προβλέπεται από ειδικές διατάξεις νόμου», χωρίς να αναγράφονται η διάρκεια και τα ποσά του συμφωνητικού,
- το από 01-11-2018 συμφωνητικό με αντικείμενο: «άλλη παροχή υπηρεσιών που δεν προβλέπεται από ειδικές διατάξεις νόμου», με διάρκεια από 01-11-2018 έως 30-11-2018 και ποσό συμφωνητικού 5.500,00 €
- το από 03-12-2018 συμφωνητικό με αντικείμενο: «άλλη παροχή υπηρεσιών που δεν προβλέπεται από ειδικές διατάξεις νόμου», με διάρκεια από 03-12-2018 έως 31-12-2018 και ποσό συμφωνητικού 4.500,00 €,

χωρίς ωστόσο να έχουν προσκομιστεί οι σχετικές συμβάσεις. Ομοίως, η αιτιολογία που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....», είναι γενική και αόριστη ενώ δεν προσκομίσθηκαν συμφωνητικά από τα οποία να προκύπτουν αναλυτικά οι υπηρεσίες που φέρεται ότι παρασχέθηκαν από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, ήτοι παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, συμφωνητικά από τα οποία να προκύπτουν αναλυτικά οι υπηρεσίες που φέρεται ότι παρασχέθηκαν από τις εκδότριες επιχειρήσεις αλλά ούτε και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών από τον Φ.Π.Α. εκροών για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή, σε κάθε περίπτωση τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο, συνεπώς βάσει του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) δεν εκπίπτουν.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας και πλημμελή στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης εικονικότητας χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, 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 εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» διευκρινίστηκε ότι:

«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.).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της προαναφερόμενης ΠΟΛ. προκειμένου ο προσφεύγων να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις με ημερομηνία θεώρησης 24-06-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για το φορολογικό έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 ως κάτωθι:

Α)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογική περίοδος: 01-01-2016 έως 31-12-2016

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

Διαφορά φόρου	6.132,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ.	3.066,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.198,00 €

Β)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος: 01-01-2017 έως 31-12-2017

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

Διαφορά φόρου	4.512,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ.	2.256,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.768,00 €

Γ)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος: 01-01-2018 έως 31-12-2018

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

Διαφορά φόρου	21.168,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ.	10.584,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.752,00 €

Δ)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος: 01-01-2019 έως 31-12-2019

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

Διαφορά φόρου	5.894,04 €
---------------	------------

Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του Κ.Φ.Δ.	2.947,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.841,60 €

Ε)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/
Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2016
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	2.700,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	270,00 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	982,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.952,78 €

ΣΤ)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/
Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2017
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	17.807,27 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	8.903,64 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.817,61 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.528,52 €

Ζ)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/
Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	39.237,11 €
---------------	-------------

Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	19.618,56 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	7.197,39 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	66.053,06 €

Η)/24-06-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/
Πράξη Επιβολής Προστίμου
Φορολογικό έτος 2019
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	27.445,93 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	13.722,97 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	4.862,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.031,03 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.