



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1644

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. 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».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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. Την από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός που διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στην, οδός, κατά της με αριθμ. /28-12-2023 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου

ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 28/12/2023 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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. /28-12-2023 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 25.152,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 12.576,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **37.728,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 28/12/2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /19-10-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν η από 11/05/2023 έκθεση ελέγχου - εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Πατρών αναφορικά με τον εκδότη εικονικών στοιχείων «.....», ΑΦΜ, και η από 25/11/2020 έκθεση ελέγχου - εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Πάτρας αναφορικά με την εκδότρια εικονικών στοιχείων «.....», ΑΦΜ

Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, από το διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε και καταχώρισε στη χρήση 2017 συνολικά είκοσι πέντε (25) εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 202.750,00 ευρώ, ήτοι εννέα συνολικής καθαρής αξίας 104.800,00 ευρώ από τον εκδότη και δέκα έξι (16) συνολικής καθαρής αξίας 97.950,00 ευρώ από την εκδότρια, πλέον ΦΠΑ 24%, ήτοι 48.660,00 ευρώ, τον οποίο εξέπεσε από τον προς απόδοση φόρο εκροών, τα οποία όμως φορολογικά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται ως πραγματικές δαπάνες, κατά συνέπεια ούτε τον αναλογούντα επ' αυτών φόρο εισροών προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1β του ν.2859/2000. Δεδομένου, ωστόσο, ότι αναφορικά με τα ληφθέντα από την οντότητα «.....», ΑΦΜ, δέκα έξι (16) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 97.950,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24%, ήτοι 23.508,00 ευρώ, έχει γίνει καταλογισμός του φόρου εισροών αυτών, σύμφωνα με την Π.Ε.Π. /10-01-2023, οι φορολογητέες εκροές και εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

Χρήση 2017	Βάσει δηλώσεων	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέες Εκροές 17%	28.764,57	28.764,57	0,00
Φορολογητέες Εκροές 24%	330.419,66	330.419,66	0,00
Σύνολο φορολογητέων εκροών	359.184,23	359.184,23	0,00
Φόρος Εκροών 17%	4.889,98	4.889,98	0,00
Φόρος Εκροών 24%	79.300,72	79.300,72	0,00

Σύνολο φόρου εκροών	84.190,70	84.190,70	0,00
Φόρος Εκροών 17%	4.889,98	4.889,98	0,00
Φόρος Εκροών 24%	79.300,72	79.300,72	
Σύνολο φόρου εκροών	84.190,70	84.190,70	0,00
Ενδοκοινοτικές Παροχές Υπηρεσιών	22.982,77	22.982,77	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	382.167,00	382.167,00	0,00
Φορολογητέες εισροές δήλωσης <u>μείον</u> εισροές μη αναγνωρισμένες βάσει προηγούμενου ελέγχου	197.213,60	92.413,60	104.800,00
Φόρος εισροών δήλωσης <u>μείον</u> φόρος εισροών μη αναγνωρισμένος βάσει προηγούμενου ελέγχου	45.914,21	20.762,21	25.152,00
Καταβολές ΦΠΑ χρήσης	17.612,05	17.612,05	0,00
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	1,48	1,48	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/2017	2.842,08	2.842,08	0,00
ΦΠΑ προς καταβολή			25.152,00

Με βάση τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πατρών προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./28-12-2023 προσβαλλόμενης πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ή μερική ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τα παρακάτω:

- Η φορολογική αρχή δεν πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστώσει εάν οι συναλλαγές που αναφέρονταν στα φορολογικά στοιχεία είχαν πραγματοποιηθεί.
- Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο που αφορά πραγματική συναλλαγή.
- Από τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονταν στα τιμολόγια που είχε εκδώσει ο
- Από τα ανωτέρω προκύπτει η μη επαρκής, σαφής και ειδική αιτιολόγηση κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση

τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14,
.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4987/2022:

«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 στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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 στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις

υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή 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 σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως,

εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015)

Επειδή στο άρθρο 28 του ν. 2987/2022 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. 2987/2022 ορίζεται:

«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, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα την από 11/05/2023 έκθεση αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. Πατρών, μετά από έρευνα - έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για τη περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 στην ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία εξέδωσε σε δεκάδες επιχειρήσεις ανά την ελληνική επικράτεια πλήθος φορολογικών στοιχείων τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής, και συγκεκριμένα εξέδωσε σε σαράντα έξι (46) διαφορετικές επιχειρήσεις τριακόσια δέκα τρία (313) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.356.454,47 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% 325.554,06 ευρώ. Από την ως άνω έκθεση υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, εξέδιδε κατά σύστημα εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια ατομική επιχείρηση στη χρήση 2017 κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Χωρίς να απασχολεί ούτε ένα άτομο ως προσωπικό, χωρίς να κατέχει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά αγαθών, χωρίς να κατέχει κανένα μηχάνημα έργων, ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση τεχνικών εργασιών, χωρίς να κατέχει κανενός είδους φορητό μηχάνημα ή εργαλείο χειρός για την εκτέλεση ελαφρών τεχνικών εργασιών, χωρίς την κατοχή εκτυπωτικών μονάδων είτε απλών για την εκτύπωση λογοτύπων, είτε μεγάλων εκτυπωτικών μονάδων για την εκτύπωση σε επαγγελματικά αυτοκίνητα ή μουςαμάδες φορτηγών, χωρίς την παραμικρή ύπαρξη φορολογικών στοιχείων αγορών για όλα τα φερόμενα ως διατεθέντα διαφημιστικά είδη

αλλά και για τα απαιτούμενα κατά την εκτέλεση των αναφερομένων εργασιών και έργων (κύρια ή βοηθητικών υλών), αλλά και την ανύπαρκτη λήψη φορολογικών στοιχείων υπεργολαβίας, εμφανίζεται να:

α) διαθέτει μεγάλες ποσότητες διαφημιστικών ειδών (οριζόμενες σε πολλές χιλιάδες τεμάχια ανά είδος), εκτυπωμένων με το λογότυπο εκάστης λήπτριας επιχείρησης, όπως

β) προβαίνει σε εκτεταμένες εργασίες σχετικές με την εκτύπωση διαφημιστικών ειδών και την προβολή των επιχειρήσεων, όπως

γ) παρέχει υπηρεσίες εξεύρεσης νέων πελατών με προμήθεια, αντικείμενο την άσκηση του οποίου ουδέποτε δήλωσε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ.

δ) εκτελεί πληθώρα τεχνικών εργασιών αλλά και τεχνικών έργων, όπως εργασίες τριψίματος, ασταρώματος, στοκαρίσματος, ελαιοχρωματισμού εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, πλακοστρώσεις δαπέδων σε ακίνητα επιχειρήσεων (γραφεία, καταστήματα, βιομηχανικούς χώρους), διαμόρφωσης εξωτερικών χώρων σε οικόπεδα επιχειρήσεων, κατασκευής συνάζ για την περίφραξη οικοπέδων εντός της επιδιόρθωσης και συντήρησης αποχετευτικού δικτύου υδραυλικών εγκαταστάσεων, κατασκευής χωρισμάτων από γυψοσανίδα, τοποθέτησης πορτών, αποξήλωσης ξηράς δόμησης και πλακιδίων και τοποθέτησης νέων, χωματοургικές εργασίες και διαμορφώσεις χώρων σε ξενοδοχεία, εργασίες διάστρωσης χωμάτων και απομάκρυνσης μπαζών, εργασίες κτισίματος και επιχρισμάτων, εργασίες διαμόρφωσης σιδήρου και οπλισμού σιδήρου, ηλεκτρολογικές εργασίες σε φωτοβολταϊκά πάρκα της αλλά και εκτός άλλες ηλεκτρολογικές εργασίες όπως εγκατάσταση καλωδιώσεων, πριζοδιακοπτικού υλικού, τοποθέτησης φωτιστικών, καλωδίων γραμμής παραγωγής αλλά και εκτέλεση τεχνικών έργων ως υπεργολαβία.

• Κατά το χρόνο έκδοσης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, ο δε δραστηριοποιούνταν στην αναγραφόμενη επί αυτών διεύθυνση (.....). Με την αριθμ./02-02-2014 δήλωση μεταβολής μετάταξης, μετέφερε την έδρα της επιχείρησής του από την οδό (οικία της μητέρας του), στην οδό, σε ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 47 τ.μ. ιδιοκτησίας, ΑΦΜ, προσκομίζοντας προς τούτο την αριθμ./28-1-14 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτου. Σύμφωνα με την αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων (Ε-2) του εκμισθωτή διέμεινε στον ανωτέρω επαγγελματικό χώρο από της μίσθωσης (01/02/2014) έως και την 30/06/2017, οπότε και ουσιαστικά αποχώρησε προς άγνωστη διεύθυνση χωρίς να δηλώσει πιθανή νέα διεύθυνση στην οποία θα δραστηριοποιούνταν.

• Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ./06-04-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου (το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. Πατρών αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/06-04-2017), επειδή υπήρχαν έντονα στοιχεία εικονικότητας και φοροαποφυγής, εκδόθηκε το έτος 2017 η αριθμ./07-04-2017 εντολή ελέγχου ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τον Σε εκτέλεση της ανωτέρω εντολής διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής του ν.2859/2000 περί ΦΠΑ για τα έτη 2015 - 2016, κατά τον οποία καταλογίσθηκε ΦΠΑ μη αποδοθείς στο Ελληνικό Δημόσιο εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ.

• Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ./2018 απαντητικό έγγραφο του Β' ΤΟΠΙΚΟΥ ΥΠΟΚ/ΜΑΤΟΣ ΕΦΚΑ ΠΑΤΡΩΝ, ο, ο οποίος ως κύρια δραστηριότητα του έχει τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων, για το διάστημα 01/01/2015-31/12/2019 δε βρέθηκε απογεγραμμένος ως εργοδότης στο μητρώο του ΕΦΚΑ. Κατά συνέπεια δεν απασχόλησε προσωπικό, ώστε να είναι εφικτή η όποια εκτέλεση τεχνικών εργασιών.

• Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ./16-12-2020 απαντητικό έγγραφο του ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΜΗΤΡΩΟΥ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΡΓΩΝ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΥΠΟΔΟΜΩΝ & ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ο
....., για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως την ημερομηνία σύνταξης του
απαντητικού εγγράφου, δεν είχε στην κατοχή του κανένα Μηχάνημα Έργων.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....
.....», με ΑΦΜ, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε στη
χρήση 2017 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 104.800,00
πλέον ΦΠΑ 25.152,00 ευρώ, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

Φορολογικό στοιχείο	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Περιγραφή
Τ.Π.Υ.	3/2/2017	9.000,00	2.160,00	Σμαλτοποίηση κεραμικών
Τ.Π.Υ.	21/2/2017	5.000,00	1.200,00	Δεν βρέθηκε το στέλεχος
Τ.Π.Υ.	2/3/2017	10.000,00	2.400,00	Σμαλτοποίηση κεραμικών
Τ.Δ.Α.	14/3/2017	12.200,00	2.928,00	Σμάλτα διάσταση 9Χ5 τυπωμένο 50.000 τεμ. Αυτοκόλλητα διάστασης 5Χ14,7 τυπωμένα με στοιχεία της επιχείρησης 10.000 τεμ.
TIM.....	1/5/2017	10.000,00	2.400,00	Σμαλτοποίηση κεραμικών
TIM.	30/5/2017	15.000,00	3.600,00	Επεξεργασία και σμαλτοποίηση κεραμικών
Τ.Δ.Α.	1/6/2017	8.600,00	2.064,00	Αναπτήρες τυπωμένοι με το λογότυπο της επιχείρησης 5.000 τεμ. - Μπλούζες μακό τυπωμένες 300 τεμ - Καπέλα τυπωμένα 1000 τεμ
TIM.....	10/6/2017	15.000,00	3.600,00	Επεξεργασία σμαλτοποίηση κεραμικών
TIM.....	25/6/2017	20.000,00	4.800,00	Επεξεργασία και σμαλτοποίηση κεραμικών
ΣΥΝΟΛΑ		104.800,00	25.152,00	

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής σύμφωνα με τα
προαναφερθέντα, δεδομένου ότι ο ήταν αδύνατο να προβεί σε μία σειρά εκτεταμένων
εργασιών (.....), όπως οι συγκεκριμένες εργασίες, χωρίς να απασχολεί
εργατικό προσωπικό, χωρίς να έχει λάβει υπεργολαβίες, χωρίς την κατοχή φορητών εργαλείων
χειρός, ενώ περαιτέρω δεν ήταν δυνατόν να κατασκευάσει και να προμηθεύσει τα
αναγραφόμενα στα Τ.Δ.Α. διαφημιστικά είδη (αναπτήρες, μπλούζες, καπέλα,
αυτοκόλλητα τυπωμένα με το λογότυπο της επιχείρησης), καθόσον δεν κατείχε κανένα
φορολογικό στοιχείο αγοράς τέτοιων ειδών, ούτε διέθετε προσωπικό, ούτε εκτυπωτικά
μηχανήματα, ώστε να προβεί σε εργασίες ευρείας εκτύπωσης λογοτύπων.

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, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα
τα προσωρινά αποτελέσματά του, προκειμένου αυτός 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 ατομική επιχείρηση ««.....», με ΑΦΜ, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου και δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο. Με βάση τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πατρών προέβη στη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, 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 οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών. Αντιθέτως και στα πλαίσια της προγενέστερης με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/16-02-2023 ενδικοφανούς του προσφυγής, ο προσφεύγων είχε αποδεχτεί ότι οι συναλλαγές του με την επιχείρηση ποσού 104.800,00 ευρώ δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) 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 77 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών και να είναι ικανό να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου (αποδεικτικά εξόφλησης των τιμολογίων μέσω πιστωτικού ιδρύματος, ιδιωτικά συμφωνητικά κατατεθειμένα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κτλ) ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του στο φορολογικό έτος 2017 εκδόσεως «.....», δεν αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του ΚΦΔ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2023 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμ./28-12-2023 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017.

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	359.184,23	359.184,23	359.184,23	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	197.213,60	92.413,60	92.413,60	104.800,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	84.190,70	84.190,70	84.190,70	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	45.914,21	20.762,21	20.762,21	25.152,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2.842,08	2.842,08	2.842,08	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		25.152,00	25.152,00	25.152,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		12.576,00	12.576,00	12.576,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		37.728,00	37.728,00	37.728,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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.