



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17-04-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1112

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλεφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την 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.

4. Την με ημερομηνία **27-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά της με αριθμό-**2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της με ημερομηνία **27-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /**25-11-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου **Φ.Π.Α.** ύψους **35.725,98€**, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού **17.862,99€**, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **53.588,97€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης **25-11-2024** έκθεσης μερικού ελέγχου **Φ.Π.Α.**, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. /**30-09-2024** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών για τα φορολογικά έτη **2017-2018**.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. /**28-08-2023** έγγραφο της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.** Πάτρας με συνημμένη την από **24/08/2023** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων **Ν.4308/2014** και **ν.4987/2022**, την από **24/08/2023** πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος και την από **24/08/2023** πληροφοριακή έκθεση **ΦΠΑ**, που αφορούσε τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα των εν λόγω εκθέσεων, ο προσφεύγων ο οποίος κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις εμφάνιζε ως κύρια δραστηριότητα την «**ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ**», υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

Α. Για το χρονικό διάστημα από **01/01/2017** έως **31/12/2017** εξέδωσε εβδομήντα δύο (72) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **1.636.689,55€** πλέον **ΦΠΑ 392.805,49€**, ήτοι συνολικής αξίας **2.029.495,04€**,

Β. Για το χρονικό διάστημα από **01/01/2018** έως **31/12/2018** εξέδωσε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **149.977,25€** πλέον **ΦΠΑ 35.994,53€**, ήτοι συνολικής αξίας **185.971,78€**,

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων **1, 2, 5 και 8** του **ν.4308/2014** σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου **66 παρ. 5** του **ΚΦΔ** και της **ΠΟΛ.1252/2015**, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Ύστερα από την έκδοση της παραπάνω Εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, κοινοποιήθηκε με ανάρτηση στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στο **TaxisNet**, η με αριθμό /**02-10-2024** Πρόσκληση ελέγχου με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγράφων για τα φορολογικά έτη **2017 και 2018**. Ο προσφεύγων, δεν ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση, παρότι αυτή αναγνώσθηκε την ίδια μέρα, με συνέπεια τη μη προσκόμιση των ζητηθέντων.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και δεδομένης της μη προσκόμισης των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2017-2018 στη φορολογία εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του ίδιου και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων όπως επίσης τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. γ' του ν.4172/2013, δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των αγορών και δαπανών, καθώς δεν προσκομίστηκαν κατόπιν πρόσκλησης τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών/δαπανών ούτε τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης αυτών, ούτε τα αποδεικτικά τραπεζικής εξόφλησης μισθοδοσίας και ασφαλιστικών εισφορών προσωπικού.

Συνοψίζοντας, για τα δύο κρινόμενα έτη 2017 και 2018, οι δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητας προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως εξής:

Φορολογικό έτος	Δαπάνες δήλωσης	Μείον φορολογική αναμόρφωση	Εκπιπόμενες δαπάνες δήλωσης	Μη προσκ/θέντα παραστατικά δαπανών	Δαπάνες αναγνωριζόμενες προς έκπτωση	Εκπιπόμενες δαπάνες ελέγχου
2017	1.631.801,21	62.218,20	1.569.583,01	1.631.801,21	1.631.801,21	0,00
2018	570,00	0,00	0,00	570,00	570,00	0,00
Σύνολο	1.623.371,21	0,00	0,00	1.623.371,21	1.623.371,21	0,00

Ενώ, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	Εκπιπόμενες δαπάνες ελέγχου	Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	Φορολογητέα κέρδη δήλωσης	Διαφορές ελέγχου	Διαφορά φόρου
2017	1.633.139,64	1.636.689,55	0,00	1.636.689,55	63.556,63	1.573.132,92	732.327,91
2018	1.118,98	149.977,25	0,00	149.977,25	548,98	149.428,27	61.421,21
Σύνολο	1.634.258,62	1.786.666,80	0,00	1.786.666,80	64.105,61	1.722.561,19	793.749,12

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ./22-10-2024 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 33 ΚΦΔ με συνημμένους τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, τα οποία αναρτήθηκαν στις 29-10-2024 στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet και αναγνώσθηκαν αυθημερόν, κλήθηκε δε, εντός είκοσι ημερών να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, ως προς τις περιγραφόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς ωστόσο να υποβληθούν αντιρρήσεις κατά αυτών εκ μέρους του.

Μετά την άπρακτη πάροδο της εικοσαήμερης προθεσμίας, συντάχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Πατρών οι από 25-11-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και οι οριστικοί προσδιορισμοί των φόρων.

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

1. Έχει γνωστοποιήσει στη φορολογική αρχή την παραπλάνησή του από τρίτα πρόσωπα τα οποία χρησιμοποιώντας τα προσωπικά του στοιχεία και πλαστογραφώντας προφανώς την υπογραφή του προέβησαν στην έναρξη της επιχείρησης, με κύρια δραστηριότητα την κατασκευή οικιστικών κτιρίων, στο όνομά του, ενώ ο ίδιος το επίμαχο διάστημα διέμενε μόνιμα στην Πάτρα και όχι στον Πειραιά (έδρα της επιχείρησης) και εργαζόταν ως μισθωτός στην Πάτρα.
2. Έλλειψη αιτιολογίας.
3. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.
4. Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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 φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του

διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«5.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 σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία

εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, στις από **25/11/2024** Εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. διαπιστώθηκαν, ως προς την έκδοση από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, τα εξής:

- Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό (εργαλεία, μηχανήματα, υλικά και συναφή με κατασκευαστικές τεχνικές δραστηριότητες) ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες.

- Επειδή, το υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών με το υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/25-7-2022 εισερχόμενο έγγραφο μας ενημέρωσε πως η οντότητα δεν κατείχε μηχανήματα για το ελεγχόμενο διάστημα.

- Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό - τεχνικό - μηχανολογικό δυναμικό (υδραυλικούς, ηλεκτρολόγους, ξυλουργούς, ελαιοχρωματιστές, Ψυκτικούς, σιδεράδες, εργάτες για τοποθέτηση πλακιδίων- είδη υγιεινής- επενδύσεων τοίχου- τοποθέτησης δικτύων πυρόσβεσης και διάφορες άλλες ειδικότητες εργατικού, τεχνικού και μηχανολογικού ανθρώπινου δυναμικού) όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτοκόλλου-2020 έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων ούτε είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να είχε προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες.

- Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο εξειδικευμένο επιστημονικό προσωπικό υψηλής ειδίκευσης σε σύγχρονες τεχνολογίες πληροφορικής (κώδικας neuronet, υποστήριξη και συντήρηση τηλεφωνικού κέντρου, λογισμικά) για την παροχή των αντίστοιχων υπηρεσιών όπως περιγράφονται στα προσκομισθέντα από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις φορολογικά στοιχεία που φέρεται να έχει εκδώσει.

- Επειδή, από τις βάσεις δεδομένων της υπηρεσίας μας ΤΑΧΙΣ ΜΥΦ δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιήσει η ελεγχόμενη επιχείρηση δαπάνες διοδίων, καυσίμων, ξενοδοχείων και οποιοδήποτε άλλο έξοδο απαραίτητο για την πραγματοποίηση των έργων και των όσων περιγράφονται στα προσκομισθέντα τιμολόγια από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

- Επειδή, στα τιμολόγια αναφέρεται η διενέργεια εργασιών ή παροχή υπηρεσιών ταυτόχρονα στην Αττική, στον Πειραιά, στην Ρόδο, στην Χαλκιδική, στον Βόλο, στην Κεφαλονιά στην Καβάλα και γενικά σε διάφορες περιοχές ανά την Ελλάδα όπου φέρεται να έχουμε υψηλή αξία τιμολόγησης και σε μικρό χρονικό διάστημα.

- Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία τα οποία έχει εκδώσει η ελεγχόμενη επιχείρηση φαίνεται να εξοφλούνται με τραπεζική κατάθεση και σε σύντομο χρονικό διάστημα να γίνεται μεταφορά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών της, όπου έχει γίνει απενεργοποίηση των ΑΦΜ τους για ενδοκοινοτικές συναλλαγές με την ΠΟΛ 1200/2015 από την ΥΕΔΔΕ Αττικής καθώς πρόκειται για εξαφανισμένους εμπόρους.
- Επειδή, δεν ανταποκρίθηκε η ελεγχόμενη οντότητα και οι δύο βασικοί προμηθευτές της ελεγχόμενης επιχείρησης στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης ώστε ο έλεγχος να σχηματίσει σαφή άποψη για το αν πραγματοποιήθηκαν ή όχι οι συναλλαγές.
- Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες για τα έτη 2017 και 2018 σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/17/5/2022 της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, από τη σύστασή της δεν είχε πραγματική έδρα λειτουργίας, δε φέρεται να ανέπτυξε πραγματική εμπορική δραστηριότητα, δε διέθετε προσωπικό, ούτε οχήματα και λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό προς εξυπηρέτηση της δραστηριότητάς της (ικανό για την εκτέλεση συναλλακτικής δραστηριότητας τέτοιας έκτασης), ενώ δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης (της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και της Δ.Ο.Υ. Πατρών). Όλα τα στοιχεία, για το φορολογικό προφίλ του προσφεύγοντος συγκεντρώθηκαν από τρίτες πηγές (συγκεντρωτικές πελατών-προμηθευτών – προσκλήσεις για διάθεση φορολογικών στοιχείων από τις οντότητες που είχε συναλλαγές). Ήταν, συνεπώς, **φορολογικά υπαρκτή**, διότι είχε κάνει έναρξη εργασιών σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, **αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθώς ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση, προκειμένου να διενεργήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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, οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος αναφέρονται σε ζητήματα υπαιτιότητας που δεν αφορούν στο παρόν στάδιο της διοικητικής διαδικασίας αλλά αφορούν στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας αναφορικά με τυχόν αδικήματα πλαστογραφίας κλπ., εκδικάζονται από τα αρμόδια δικαστήρια ενώ δεν υπάγονται στις αρμοδιότητες της δικής μας Υπηρεσίας ή του ελέγχου που οφείλουν, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του

ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. 727/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, «εφόσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπόψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα» στο άρθρο 3 παρ. 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πατρών οι διαπιστώσεις της οποίας υιοθετήθηκαν από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, ισχυρισμός ο οποίος βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται ως αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης διότι η φορολογική αρχή δεν τον κάλεσε για να παρέχει εξηγήσεις προ της τυχόν έκδοσης της αρχικής πράξης που οδήγησε σε σειρά δυσμενών ενεργειών σε βάρος του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.1 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:
«**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30)

ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. [2717/1999](#), Α' 97).»

Επειδή, στο άρθρο 18 του ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «4. Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας αντικαθίσταται ως εξής: «των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Α' 170), του άρθρου 153 του ν. 2960/2001 (Α' 265) και των περιπτώσεων γ' , δ' και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 3659/2008 (Α' 77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως.»»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1204/2016 Εγκυκλίου ΓΓΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν.4446/2016, ορίζεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω, δεν θα υποβάλλονται ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Δ.Ε.Δ. για πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου που εκδίδονται από την 22/12/2016, ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4446/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/13), οι οποίες θα προσβάλλονται απευθείας στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο (Πρόεδρο Πρωτοδικών), κατά τα προβλεπόμενα στο α' εδ. της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του απαραδέκτως προβάλλει ισχυρισμό ο οποίος βάλλει κατά της πράξης διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 27-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της με αριθμό/25-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2024) Φορ. Έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	35.725,98 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	17.862,99 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	53.588,97 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

α/α

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

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.