



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1563

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 (Β' 1440),
- δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, που κατοικεί στην, οδός αρ....., Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και την από 19/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και ΕΛΠ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 38.132,91 Ευρώ, μετά προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 19.066,46 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 57.199,37 Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ.53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 250,00€ λόγω μη ανταπόκρισης σε έγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 53 και 67 του ν.5104/2024.

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ. /22-10-2024 εντολής φορολογικού ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των νόμων 4172/2013, 5104/2024, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 5144/2024.

Αφορμή για τον έλεγχο αυτό αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. /09-10-1024 και με αρ. εισερχ. πρωτ. 2ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ /11-10-24 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - Γ' ΥΠΟΔ/ΝΣΗ, με συνημμένα σε αυτό την από 25/09/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), που αφορά την επιχείρηση «.....».

Σύμφωνα, με την ανωτέρω Έκθεση από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και κύρια δραστηριότητα «κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη» διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση-εικονική, η οποία εξέδωσε κατά το έτος 2018 τετρακόσια (400) εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53€, πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17€ σε ενενήντα τρείς (93) επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές με την προαναφερόμενη εκδότρια εικονικών και φορολογικών στοιχείων ήταν και ο προσφεύγων ο οποίος έλαβε για το φορολογικό έτος 2018 δέκα (10) εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 161.830,00€, πλέον ΦΠΑ 38.839,20€, ήτοι συνολικής αξίας 200.669,20€.

Σε συνέχεια των διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και σε εκτέλεση της εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της αρμόδιας υπηρεσίας κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 25/10/2024, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 5104/24 ηλεκτρονικά στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του στο Πληροφοριακό Σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και πριν την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών, η με αριθμό

πρωτοκόλλου/22-10-24 γνωστοποίηση περί της έκδοσης εντολής μερικού ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και του προβλεπόμενου περιορισμού των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Παράλληλα, με το ίδιο έγγραφο κλήθηκε ο προσφεύγων, όπως εντός δέκα (10) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των λογιστικών του αρχείων για τη φορολογική περίοδο του ελέγχου, τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., καθώς και όσα άλλα δικαιολογητικά αναφέρονται στο παραπάνω αίτημα. Η ανωτέρω πρόσκληση αναγνώστηκε στις 25/10/2024. Παρότι, όμως, παρήλθε η τεθείσα προθεσμία, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και ούτε υπήρξε έγγραφη απάντηση εκ μέρους του για το λόγο, για τον οποίο δεν ετέθησαν αυτά υπόψη του ελέγχου.

Ακολουθώντας, ο έλεγχος της αρμόδιας υπηρεσίας, αποδεχόμενος τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, περί συναλλακτικής ανυπαρξίας/αδυναμίας διενέργειας των συναλλαγών από την εκδότρια εταιρία σε συνδυασμό με την νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης των συναλλαγών, λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων φορολογικών και αποδεικτικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα και της υποχρέωσης απόδειξης διενέργειας των συναλλαγών αυτών, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων «.....» με ΑΦΜ από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ για το φορολογικό έτος 2018 είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Μετά τα παραπάνω ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές αφαιρώντας την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων μειώνοντας στη φορολογία ΦΠΑ το σύνολο του ΦΠΑ εισροών του προσφεύγοντος κατά 38.839,20€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθώς και τα φορολογικά στοιχεία αφορούν πραγματικές συναλλαγές.
2. Το βάρος απόδειξης της λήψης των εικονικών στοιχείων το φέρει η Διοίκηση. Δεν υφίσταται δόλος από την πλευρά του.
3. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας.
4. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.
5. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου (άρθρο 6 Κ.Δ.Δ./σίας)

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο λόγο της προσφυγής

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν.4987/2022, (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«β... 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

εταιρεία, 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 Κώδικα ως ανακριβή. 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, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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) ... 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 το άρθρο 32, παρ. 1 (β') του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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».

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.

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, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι

δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. (ΣτΕ 506/2012). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά τούτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης από όργανο της φορολογικής αρχής, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, δεν υπάρχει,

όμως, παράλειψη του ουσιώδους αυτού τύπου στην περίπτωση που συντάσσεται έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο (του αρμόδιου ΕΛ.ΚΕ εν προκειμένω), που υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου άλλων φορολογικών οργάνων, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η τέλεση των παραβάσεων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός έγινε επ' ευκαιρία έρευνας άλλου φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά δελτίο πληροφοριών περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου, το οποίο, στη συνέχεια, διαβιβάστηκε στο αρμόδιο ΕΛ.ΚΕ. Και τούτο γιατί στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στο δελτίο πληροφοριών των οργάνων στοιχείων από όργανο της αρμόδιας για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης και συνετάγη σχετική έκθεση. (πρβλ. ΣτΕ 2633/2002, 4505/1995).

Επειδή, 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 επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (**ΣτΕ 1404/2015**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 19/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής ερειδόμενη στην από 25/09/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εταιρεία «.....» **με Α.Φ.Μ.** είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, σημειώνοντας ρητά τα κάτωθι για το φορολογικό έτος 2018:

«.....

- Βάσει των κατασχεθέντων λογιστικών αρχείων καθώς και συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) η οντότητα φέρεται να παρέχει υπηρεσίες και να πωλεί υλικά και εμπορεύματα, χωρίς να προκύπτουν οι αγορές και η λήψη των αντίστοιχων υπηρεσιών αφού το 99,9 % της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων των εξόδων — δαπανών — αγορών της οντότητας, ήτοι ποσό καθαρής αξίας 8.201.777,74€ σε σύνολο εξόδων — δαπανών — αγορών ποσού 8.209.906,73€ αφορά στη λήψη αγαθών και υπηρεσιών από τις ανύπαρκτες συναλλακτικά οντότητες α) μον. ΕΠΕ, (ποσού 7.844.637,74 €) και β) (ποσού 357.140,00€). Ο έλεγχος για τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία έχει ολοκληρωθεί από την Υπηρεσία μας, έχουν καταλογιστεί παραβάσεις στην ελεγχόμενη για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τα έτη 2018-2019, από τις ανωτέρω οντότητες συνολικού ποσού 18.260.782,68€. Οι σχετικές εκθέσεις έχουν αποσταλεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.
- Από 01-01-2018 έως 30-6-2018 η ελεγχόμενη δεν δήλωσε ότι απασχόλησε προσωπικό, ενώ βάσει των λογιστικών της βιβλίων και των κατασχεθέντων φορολογικών της στοιχείων φέρεται να έχει διενεργήσει πωλήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορευμάτων σε οκτώ (8) πελάτες της εκδίδοντας 47 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.192.703,80€. Περαιτέρω, η οντότητα από 01-7-2018 έως 31-12-2018 δήλωσε ότι απασχόλησε με πλήρη απασχόληση τρία άτομα με τις ειδικότητες, α) οδηγός επιβατηγών (ένα άτομο) και β) υπάλληλος γραφείου (δύο άτομα), και ένα άτομο με μερική απασχόληση και ειδικότητα υπάλληλος γραφείου. Ταυτόχρονα στην ίδια

χρονική περίοδο η οντότητα φέρεται να έχει εκδώσει 352 φορολογικά στοιχεία σε 91 πελάτες καθαρής αξίας 7.046.292,73€. Τα τιμολόγια που εξέδωσε ο ελεγχόμενη αφορούν σε παροχή υπηρεσιών και κατασκευές τεχνικών έργων, τεχνικών μελετών, εμπόριο υλικών και εμπορευμάτων.

- Δεν εντοπίστηκαν συμφωνητικά για παροχή υπηρεσιών — κατασκευή τεχνικών έργων με τρίτους.
- Η ελεγχόμενη οντότητα κατά έτος 2018 αν και φέρεται να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες σε τουλάχιστον έξι (6) πελάτες, οι οποίες διενεργούνται στις νήσους Λήμνο, Ζάκυνθο, Θήρα, Ρόδο, Σύμη, Μύκονο **δεν εμφανίζει αντίστοιχα έξοδα διαμονής και μετακίνησης εργατικού προσωπικού.**
- Στη συντριπτική τους πλειοψηφία τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη **δεν έχουν συνημμένες τις σχετικές επιμετρήσεις έργων.**
- Η οντότητα φέρεται να πραγματοποιεί πληθώρα συναλλαγών με διακίνηση αγαθών από το υποκατάστημα της επί της οδού γεγονός που διαψεύδεται από την ιδιοκτήτρια του συγκεκριμένου χώρου (οικοπέδου) η οποία δηλώνει υπεύθυνα ότι από τον συγκεκριμένο χώρο δεν έλαβε χώρα διακίνηση εμπορευμάτων. Επιπλέον, ο συγκεκριμένος χώρος (οικόπεδο 144 τμ και βοηθητικοί χώροι 10 τμ) μισθώθηκε από την ελεγχόμενη στις 5-7-2018.
- Τα ενσώματα πάγια τα οποία είναι απαραίτητα για την λειτουργία της ελεγχόμενης για το έτος 2018 είναι αμελητέα. Όπως προκύπτει από τους Ισολογισμούς 2017 & 2018 καθώς και τα λογιστικά της βιβλία, η οντότητα, εκτός από τρία 3 Ιδιωτικής Χρήσης Επιβατηγά αυτοκίνητα (ΙΧΕ) διαθέτει ενσώματα πάγια (έπιπλα) αξίας κτήσης 1.238,04 €. Δεν προκύπτουν αγορές παγίων όπως π.χ. Η/Υ, Εκτυπωτών, Τηλεφωνικού εξοπλισμού.
- Βάσει των λογιστικών βιβλίων έτους 2018 προκύπτει ότι η οντότητα ουσιαστικά δεν εξοφλεί τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές της και δεν εισπράττει τις απαιτήσεις της από τους πελάτες της. Ειδικότερα, σε σύνολο απαιτήσεων από πελάτες ποσού 10.221.715,67€ στις 31-12-2018 παραμένει ανεξόφλητο ποσό αιτήσεων ύψους 7.559.348,14€. Αντίστοιχα, σε σύνολο υποχρεώσεων σε προμηθευτές ποσού 11.214.245,16€ παραμένει ανεξόφλητο ποσό υποχρεώσεων ύψους 8.017.902,73€. Σημειώνεται ότι συνολικό ποσό 1.453.518,59€ χρεώθηκε σε λογαριασμούς προμηθευτών με τακτοποιητικές δύο (2) λογιστικές εγγραφές. Περαιτέρω, η οντότητα έλαβε συνολικά επιταγές εισπρακτέες από πελάτες ύψους 934.704,84€ εκ των οποίων επιταγές ποσού ύψους 388.660,62€ μεταβιβάζονται στην συναλλακτικά ανύπαρκτη προμηθεύτρια οντότητα και επιταγές ύψους 209.921,21€ στην συναλλακτικά ανύπαρκτη Στις τράπεζες μεταβιβάζονται προς είσπραξη επιταγές ποσού 159.489,79€.
- Στην πλειοψηφία των εκδοθέντων Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής από την ελεγχόμενη, αναγράφεται στο πεδίο «Αρ. Οχήματος» το με αριθμό κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. με το οποίο εκτελούνται μεταφορές αγαθών και υλικών προς τους πελάτες της. Το εν λόγω Φ.Ι.Χ. δεν ανήκει στην ελεγχόμενη αλλά είναι ιδιοκτησίας της οντότητας «.....» με ΑΦΜ — η οποία φέρεται να είναι πελάτης της ελεγχόμενης. Το γεγονός αυτό διαψεύδεται από την όπως προκύπτει από σχετικό έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας.....»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Δηλαδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013), ούτε στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται στοιχεία ή γεγονότα που αποδεικνύουν την καλή του πίστη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε μηχανήματα για την εκτέλεση της υπηρεσίας και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτού, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή, όσο και με την υποβολή των έγγραφων απόψεων του στις 09/12/2024 επί των κοινοποιούμενων πράξεων προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αλλά και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Κατά συνέπεια, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, περί βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής και περί ύπαρξης καλής πίστεως από μέρους του κατά την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, ο λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου που αφορά ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία,

ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά στοιχεία (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στο Φ.Π.Α. και συνακόλουθα στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβασίμως και απορρίπτονται.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο λόγο της προσφυγής περί παραβίασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας και του τεκμηρίου αθωότητας.

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 παρ. 1 του Συντάγματος 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.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων και των ατομικών και κανονιστικών διοικητικών πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Διοικητικών και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση του τεκμηρίου της αθωότητας δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ως προς την παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ.1 του ν.5101/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ.2 του ν.5101/2024 ορίζεται ότι: «Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται

φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα δι' αναρτήσεως στην προσωπική του θυρίδα στο taxisnet στις 19/11/2024, το υπ' αριθμ...../19-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τον υπ' αρ./19-11-2024 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./09-12-24 απαντητικό του Υπόμνημα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την συμπροσβαλλόμενη από 19/12/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, η ελεγκτική φορολογική αρχή πριν την έκδοση και κοινοποίηση της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δια του με αρ. πρωτ./09-12-24 απαντητικού υπομνήματος απόψεις - εξηγήσεις του προσφεύγοντα, οι οποίες παρατίθενται αυτούσιες στην οικεία έκθεση ελέγχου, ωστόσο αυτές δεν κρίθηκαν επαρκείς και ως εκ τούτου δε διαφοροποιήθηκε η αρχική του θέση περί εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, προβάλλεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν παραθέτει κανένα ισχυρισμό επί της ενδικοφανούς προσφυγής για την υπ' αριθμ...../19-12-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 53 του ν.5104/2024 που αφορά την παράβαση περί μη ανταπόκρισης στη με αριθμό πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣΕΞ2024/22-10-2024 Πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων του για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 19/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθμ...../19-12-2024 προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 20/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση α) της υπ' αριθ./19-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ./19-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αριθ./19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά
Πιστωτικό Υπόλοιπο	706,29			706,29
Χρεωστικό Υπόλοιπο		38.132,91	38.132,91	38.132,91
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		19.066,46	19.066,46	19.066,46
Σύνολο φόρου για καταβολή		57199,37	57199,37	57199,37
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	706,29			706,29

Επί της υπ' αριθ./19-12-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024: Ποσό 250,00 ευρώ

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 εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.

