



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 74

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 (ΑΑΔΕ)*»

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου**ΚΡΗΤΗΣ**, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικού έτους 2016,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.514,77 € πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 8.257,39 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.417,56 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **27.189,72 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 18.231,47 € πλέον προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 9.115,74 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **27.347,21 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 24/11/2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμόν /14-01-2020 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με τις εν λόγω Εκθέσεις, αιτία για τον έλεγχο ήταν η διενέργεια προηγούμενων ελέγχων στις επιχειρήσεις με Α.Φ.Μ. και ΜΟΝ ΙΚΕ με Α.Φ.Μ., για τις οποίες διαπιστώθηκε πως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν ήταν εικονικά, δεδομένου ότι αν και φορολογικά υπαρκτές, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν στοιχεία των ανωτέρω εκδοτών, ήταν και ο προσφεύγων. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2016:

- ενενήντα τέσσερα (94) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **65.864,60 €** και αναλογούντος Φ.Π.Α. 15.148,86 € από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. και
- τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **11.000,00 €** και αναλογούντος Φ.Π.Α. 2.640,00 € από την επιχείρηση ΜΟΝ ΙΚΕ με Α.Φ.Μ.

Η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ:

- δεν αναγνώρισε την εκπεσιμότητα των σχετικών δαπανών του προσφεύγοντος επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και
- δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των σχετικών δαπανών του προσφεύγοντος επί τη βάσει του ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Σε καμία περίπτωση τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία δεν ήταν εικονικά, δεδομένου ότι οι εκδότες τους είναι φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, οι συναλλαγές πραγματικές και ο ίδιος, σε κάθε περίπτωση, τελούσε σε καλή πίστη.

2ος λόγος: Οι οικείες Εκθέσεις Ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και μη επαρκώς αιτιολογημένες, δεδομένου ότι δε μνημονεύουν με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του ίδιου στην τάχα διάπραξη του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «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 όπως ορίζει το άρθρο 28, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 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 εμπειριστωμένα 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 με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, έχει αποδειχθεί πλήρως και έχει στοιχειοθετηθεί επαρκώς ότι οι δύο φερόμενοι ως προμηθευτές του προσφεύγοντος, αν και επιχειρήσεις φορολογικά υπαρκτές, ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτες**, δηλαδή δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις παροχές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν

προς τον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, στην από 05/07/2022 σχετική Έκθεση Ελέγχου της επιχείρησης MON IKE με Α.Φ.Μ. αναφέρεται ρητά ότι (σελ. 46-47):

- ✓ Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση του ελέγχου προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία – βιβλία καθώς και τα εκδοθέντα – ληφθέντα φορολογικά στοιχεία προκειμένου να είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος να πραγματοποιήσει στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνταν, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να διενεργηθεί με οποιαδήποτε διαθέσιμα στην Υπηρεσία στοιχεία τρίτων. Για τη διενέργεια του ελέγχου, αξιοποιήθηκαν τα στοιχεία που προκύπτουν από τις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών, τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που υποβλήθηκαν, στοιχεία διασταυρώσεων μέσω των ηλεκτρονικών συστημάτων taxis και elenxis και παροχής πληροφοριών άλλων υπηρεσιών.
- ✓ Αποδεδειγμένα η επιχείρηση IKE δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητά της. Έχει δηλώσει σαν έδρα την οδό, στο, όπως επίσης άλλες τρεις ομοειδείς επιχειρήσεις, ωστόσο όμως δεν έχει κανένα ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από την δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε έχει μισθώσει κανένα κατάστημα καθ' ότι δεν προσκόμισε κανένα σχετικό μισθωτήριο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο για τη χρήση κάποιου άλλου ακινήτου, ούτε έχει δηλώσει υποκαταστήματα ή αποθηκευτικούς χώρους, οι οποίοι θα ήταν απαραίτητοι για την άσκηση των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που έχει δηλώσει.
- ✓ Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, καθ' ότι δεν μας προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά ή κατοχή των μηχανημάτων, των εργαλείων και των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή και την πώληση προϊόντων μεγάλης αξίας, όπως αναφέραμε παραπάνω.
- ✓ Δεν απασχόλησε προσωπικό αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους στο Ι.Κ.Α το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/29-6-2021 έγγραφο που απέστειλε η Υπηρεσία μας στον ΕΦΚΑ, για να μας γνωστοποιήσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό για τα έτη 2015-2018. Με το υπ' αριθμ/13-07-2021 ο ΕΦΚΑ μας απάντησε ότι η ανωτέρω ελεγχόμενη δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στην Υπηρεσία τους. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της υπηρεσίας μας, καθώς δε δηλώνει αμοιβές και έξοδα προσωπικού στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και καθ' ότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίσθηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.
- ✓ Δεν διέθετε έστω και ένα ΦΙΧ, το οποίο θα ήταν απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για την μεταφορά των προϊόντων, όσο και για την μεταφορά των υλικών και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τέτοιο τζίρο χωρίς την χρήση μεταφορικού μέσου. Δεν προσκόμισε κανένα μισθωτήριο για την μίσθωση κάποιου ΦΙΧ, ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.
[...]
- ✓ Για τα φορολογικά στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης ΤΟΥ με ΑΦΜ, η συνολική αξία των οποίων αγγίζει τις 13.640,00 €, η φύση των περιγραφόμενων εργασιών προϋποθέτει αγορές υλικών – σιδερω και ξύλων από την ελεγχόμενη, που ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο, την ύπαρξη Φ.Ι.Χ από μέρους της ελεγχόμενης για τη μεταφορά των υλικών, την ύπαρξη μηχανημάτων για την υλοποίηση των εργασιών, την κατοχή των οποίων δεν προσκόμισε επίσης στον έλεγχο, ενώ παράλληλα στα δύο από τα τρία παραστατικά που έχει εκδώσει η ελεγχόμενη είτε δεν αναγράφεται το φορτηγό όπου εκτελούνται εργασίες είτε αναγράφεται άλλο που ουδεμία σχέση φέρει με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Επίσης, από τον έλεγχο παρατηρήθηκε ότι σε κάθε κατάθεση μετρητών από την αντισυμβαλλόμενη

επιχείρηση η ελεγχόμενη εκτελεί ισόποσες αναλήψεις ποσών και καταθέσεις ή μεταφορές σε λογαριασμό τρίτων, κινήσεις που δε συνάδουν με την επιχειρηματική πρακτική αλλά αποτελούν ενδείξεις για επανακαταθέσεις ποσών προς αιτιολόγηση των εξεταζόμενων παραστατικών και συνήθη πρακτική στην έκδοση εικονικών συναλλαγών.

Παράλληλα, στην από 03/04/2020 σχετική Έκθεση Ελέγχου της επιχείρησης
..... με Α.Φ.Μ. αναφέρεται ρητά ότι (σελ. 24):

A) Αποδεδειγμένα η επιχείρηση τ. δεν διέθετε τις απαιτούμενες κτιριακές εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητάς της. Έχει δηλώσει σαν έδρα το χιλ., ωστόσο όμως δεν έχει κανένα ιδιόκτητο κτίσμα, όπως προκύπτει από την δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, ούτε έχει μισθώσει κανένα κατάστημα καθότι δεν προσκόμισε κανένα σχετικό μισθωτήριο.

B) Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, καθότι δεν μας προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά ή κατοχή μηχανημάτων, των εργαλείων και των υλικών που απαιτούνται για την κατασκευή και την πώληση προϊόντων τόσο μεγάλης αξίας, όπως αναφέραμε παραπάνω.

Γ) Δεν απασχόλησε προσωπικό αφού ποτέ δεν ασφάλισε εργαζομένους στο ΙΚΑ το υπό κρίση χρονικό διάστημα, σύμφωνα με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/30-01-2020 του ΙΚΑ Ηρακλείου. Το ίδιο προκύπτει και από τα αρχεία της υπηρεσίας μας, καθότι δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΜΥ και δεν προσκομίστηκε επίσης κανένα παραστατικό δαπάνης για πληρωμή εργαζομένων.

Δ) Δεν πραγματοποίησε αγορές καθότι δεν προσκομίστηκε κανένα φορολογικό παραστατικό ή άλλο δικαιολογητικό από το οποίο να προκύπτει η αγορά των υλικών που απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί τζίρος 1.438.780,00 €.

Ε) Δεν διέθετε έστω και ένα ΦΙΧ, το οποίο θα ήταν απαραίτητο για την άσκηση μιας τέτοιας δραστηριότητας τόσο για τη μεταφορά των προϊόντων, όσο και για την μεταφορά των υλικών και σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τζίρο χωρίς τη χρήση μεταφορικού μέσου. Δεν προσκόμισε κανένα μισθωτήριο για τη μίσθωση κάποιου ΦΙΧ, ούτε κανένα έγγραφο από το οποίο να προκύπτει μια τέτοια χρήση.

ΣΤ) Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων της λήπτριας επιχείρησηςΕΠΕ προέκυψε ότι σε όλα τα ΔΑ και ΤΠΔΑ αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας αυτοκίνητο και όπως διαπιστώθηκε από σχετικό έλεγχο που έγινε στη συνέχεια, δεν υπάρχει αυτοκίνητο με αυτόν τον αριθμό κυκλοφορίας.

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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού 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 να 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 απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 (βλ. ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 1126/2010, ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013 και ΣΤΕ 533/2013).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω:

- ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ουδέν σχετικό στοιχείο προσκόμισε σε κανένα στάδιο του ελέγχου.
- από τη στιγμή που οι δύο ως προμηθευτές του προσφεύγοντος ήταν αποδεδειγμένα συναλλακτικά ανύπαρκτοι, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής για τον ίδιο.

Επειδή αναφορικά με τα παραστατικά εξόφλησης που προσκομίζει ο προσφεύγων αναφέρονται (εκ του περισσού, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης) τα εξής:

- αναφορικά με τα καταθετήρια με τα οποία ισχυρίζεται ότι εξόφλησε την επιχείρηση MON IKE με Α.Φ.Μ.(σχετ. 1 έως 6), όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, από τον έλεγχο παρατηρήθηκε ότι κάθε κατάθεση μετρητών ακολουθείται από ισόποσες αναλήψεις ποσών και καταθέσεις ή μεταφορές σε λογαριασμό τρίτων, κινήσεις που δε συνάδουν με την επιχειρηματική πρακτική αλλά αποτελούν ενδείξεις για επανακαταθέσεις ποσών προς αιτιολόγηση των εξεταζόμενων παραστατικών και συνήθη πρακτική στην έκδοση εικονικών συναλλαγών.
- αναφορικά με τα καταθετήρια με τα οποία ισχυρίζεται ότι εξόφλησε την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. (σχετ. 7 έως 9), αυτά αναγράφουν ως δικαιούχο την επιχείρηση MON IKE με Α.Φ.Μ. (δ.τ.), ήτοι ο αποδέκτης είναι διαφορετικός από αυτόν που ισχυρίζεται ο προσφεύγων.
- αναφορικά με τις επιταγές τις οποίες έχει οπισθογραφήσει ο ίδιος και για τις οποίες ισχυρίζεται ότι εκδόθηκαν σχετικές αποδείξεις παραλαβής, ουδεμία σχετική απόδειξη προσκομίζει, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται ο πραγματικός εισπράξας των σχετικών ποσών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **28/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

A)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	16.514,77
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	8.257,39
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.417,56
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.189,72

B)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	18.231,47
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	9.115,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.347,21
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.