



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

06/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

909

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά **α)** της υπ' αριθ./**29-11-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, **β)** της υπ' αριθ./**29-11-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, και των με ημερομηνία θεώρησης 29-11-2022 οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τη με αριθ. πρωτ./28-12-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./29-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 85.357,54 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 42.678,77 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.376,48 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 144.412,79 €.

β) Με την υπ' αριθ./29-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 48.380,59 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 24.190,29 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 72.570,88 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 29-11-2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) του ΚΦΔ και του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./28-04-2021 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2016.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ./20 εντολής του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΩΝ, ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ ΕΚΠΛΥΣΗΣ, ΟΧΙ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ», με Α.Φ.Μ., με αρχική έδρα στην και με αρχική ημερομηνία έναρξης την 05-09-2007. Κατά τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 έδρα της ανωτέρω οντότητας ήταν αρχικά στην, επί της οδού και από τον/2015 η έδρα μεταφέρθηκε στην Αθήνα επί της οδού Η ανωτέρω οντότητα είχε πραγματοποιήσει διακοπή εργασιών την 15-12-2016 και επανέναρξη την 19-01-2017 με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού Έναυσμα του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ./2016 και/2019 πληροφοριακά δελτία, τα οποία εστάλησαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής από την Αρχή καταπολέμησης εσόδων από εγκληματικές Δραστηριότητες και έλαβαν αριθ. πρωτ. εισερχομένων εγγράφων/28-06-2016 και/20-08-2019 αντίστοιχα. Ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω οντότητα ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Βάσει του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν διαβίβασης του με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2021/19-04-2021 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, εκδόθηκε από τον

Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, η με αριθ./28-04-2021 εντολή φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων για τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Ο προσφεύγων, έχει αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΧΑΡΤΙΟΥ ΥΓΕΙΑΣ, ΧΑΡΤΟΜΑΝΤΙΛΩΝ, ΜΑΝΤΙΛΙΩΝ ΚΑΙ ΠΕΤΣΕΤΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ, ΤΡΑΠΕΖΟΜΑΝΤΙΛΩΝ ΚΑΙ ΠΕΤΣΕΤΩΝ ΦΑΓΗΤΟΥ, ΑΠΟ ΧΑΡΤΙ» με έδρα το και Α.Φ.Μ.:

Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 244 εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε από την επιχείρηση «, για τη χρήση 2016, συνολικής καθαρής αξίας 203.496,42 € πλέον Φ.Π.Α. 48.380,59 €, ήτοι συνολικής αξίας 251.877,01 €. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2016 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολό τους και συντάχθηκε το με αριθ./14-10-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές με αριθ./14-10-2022 και/14-10-2022 προσωρινές πράξεις, στα οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας και ακολούθως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

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

- **Παράνομη, εσφαλμένη και αναίτιολογητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί λήψεως εικονικών συναλλαγών.** Ο ίδιος έλεγξε και επιβεβαίωσε πλήρως τα στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης, ήτοι τον ΑΦΜ, το αντικείμενο δραστηριότητάς της και τη φερόμενη ως έδρα αυτής, όπως προέκυπταν από τη σχετική δήλωση έναρξης των εργασιών της και από το μητρώο της Φορολογικής Αρχής. Περαιτέρω έλεγχος ούτε ήταν δυνατός, λόγω των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου αλλά ούτε και απαιτούνταν από την οικεία νομοθεσία. Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν προμήθειες μη τροφίμων (χαρτικών - απορρυπαντικών), ήτοι εμπορεύματα απολύτως συναφή με το αντικείμενο της εμπορικής του δραστηριότητας και επομένως δεν πρόκειται για κάποια ευκαιριακή σχέση, άσχετη προμήθεια ή απροσδιόριστη παροχή υπηρεσίας. Εάν η Φορολογική αρχή είχε προβεί στις στοιχειώδεις ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, θα είχε καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα εν λόγω εμπορεύματα πράγματι χρησιμοποιήθηκαν για πώληση και στην χειρότερη εκδοχή θα έπρεπε να θεωρηθούν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ακόμη και αν κριθεί ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη για το φορολογικό έτος 2016, λόγω της δυσαναλογίας μεταξύ των εισροών και εκροών της, δεν προκύπτει κάποια σύνδεση με τον ίδιον από τις εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες στερούνται ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και αρκούνται μόνο στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα άλλου ελέγχου σε έτερη εταιρεία. Επιπλέον, οι εκθέσεις ελέγχου δεν προσδιορίζουν εάν πρόκειται για συναλλαγές ανύπαρκτες και άρα έχουμε εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή ή αν πρόκειται για εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Συνεπώς η μη αιτιολόγηση καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες.

- **Πλάνη της Φορολογικής Αρχής περί τα πράγματα- Καλοπιστία της εταιρείας ως προς τις διαπραχθείσες συναλλαγές- Έλλειψη υπαιτιότητας.** Ο ίδιος τελούσε υπό καλοπιστία διότι στα πλαίσια της συναλλακτικής τους σχέσης, εκδίδονταν αρχικώς αποδείξεις εισπράξεως και ο ίδιος αποπλήρωνε το τίμημα των εμπορευμάτων τοις μετρητοίς όταν λάμβανε και τα εμπορεύματα. Σε περίπτωση που η αξία των εμπορευμάτων υπερέβαινε τα 500,00 €, τότε τα εμπορεύματα πωλούνταν επί πιστώσει οπότε και η αποπληρωμή γινόταν με τραπεζική επιταγή, όπως αποδεικνύεται και από τις προσκομισθείσες επιταγές. Επομένως, οι συναλλαγές με την εκδότρια εταιρεία ήταν υπαρκτές και εξοφλημένες και η Φορολογική Αρχή καταχρηστικώς και παρανόμως θεώρησε τα εν λόγω παραστατικά ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που κριθούν εικονικά τα εν λόγω παραστατικά θα πρέπει να αναγνωρισθεί η καλοπιστία του ίδιου, καθώς ο ίδιος νόμιζε ότι πρόκειται για μια φορολογικά υπαρκτή εταιρεία, η οποία κατείχε ΑΦΜ, προσωπικό, οχήματα, εμπορεύματα και διατηρούσε συναλλακτικούς δεσμούς στην περιοχή και με άλλες επιχειρήσεις και επιτηδευματίες.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντα σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να χρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

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

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

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

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

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

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του

πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

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

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, συνεπεία της υπ' αριθ./20 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της ατομικής επιχείρησης «» με ΑΦΜ, και κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ ΕΚΠΛΥΣΗΣ, ΟΧΙ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ» για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

«1) Δεν στεγαζόταν στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού για τα έτη 2014 και 2015, ενώ στη δηλωθείσα έδρα της από τον Δεκέμβριο του 2015 επί της οδού δεν δραστηριοποιήθηκε σε εμπορικές συναλλαγές, παρά το γεγονός ότι κατέβαλε μισθώματα. Ο κ. ήταν άγνωστος στις συγκεκριμένες διευθύνσεις ενώ οι γειτονικές επιχειρήσεις και οι περίοικοι στις συγκεκριμένες διευθύνσεις δεν γνωρίζουν επιχείρηση με τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης.

2) Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο στις ελεγχόμενες χρήσεις.

3) Η ελεγχόμενη βάσει των υποβληθέντων Μ.Υ.Φ., δικών της αλλά και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν, προκύπτει να έχει έξοδα (αγορές- δαπάνες) συνολικής καθαρής αξίας 2.449,26 €, στα έτη 2014-2015-2016, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις της ανήλθαν σε καθαρή αξία ύψους 7.834.858,59 €. Βάσει των συστημάτων της Υπηρεσίας μας η ελεγχόμενη δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

4) Σε πληθώρα εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης - δελτίων αποστολής χρήσης 2014 δεν αναγράφεται το όχημα με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4092/2013 (ΚΦΑΣ). Επίσης, δεν εμφανίζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταφορών. Οι λήπτριες επιχειρήσεις και δήλωσαν ότι παραλάμβαναν τα εμπορεύματα στις έδρες τους στην Αθήνα και δεν προσκόμισαν τιμολόγια μεταφοράς των εμπορευμάτων. Στα υπόλοιπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται το φορτηγό ιδιωτικής χρήσης Η επιχείρηση, με διαχειριστή τον κ. δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./2020 Πρόσκληση για

διάθεση λογιστικών αρχείων. Παρά το γεγονός ότι τα εμπορεύματα φέρονται να μεταφέρθηκαν με το συγκεκριμένο όχημα φορτηγό του κ. από τις εγκαταστάσεις όπου ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε. Η ελεγχόμενη, βάσει Μ.Υ.Φ. δεν φέρεται να έχει λάβει τιμολόγια από πρατήρια υγρών καυσίμων ή να δηλώνει ποσά από δαπάνες χωρίς ΑΦΜ αν λάμβανε, από αυτά, αποδείξεις λιανικής πώλησης.

5) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις βάσει εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα. Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ..

6) Η ελεγχόμενη έχει υποβάλει αυθαίρετες δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος, οι οποίες δεν συμφωνούν με τις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ. τόσο δικών της αλλά και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν.

7) Η ελεγχόμενη για τη χρονική περίοδο από το 2010 έως και το 2013 εμφανίζεται να έχει υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος καθώς αντίστοιχα μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για χρονικό διάστημα από 01-01-2010 έως και 31-03-2014 συνεχόμενα. Παρ' όλα αυτά εμφανίζεται ξαφνικά στις χρήσεις 2014 έως και 2016 (ελεγχόμενες χρήσεις) να έχει εκδώσει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 7.834.858,29 €. Παρά το γεγονός ότι η ελεγχόμενη έχει δηλώσει πληθώρα ετερόκλητων δραστηριοτήτων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η δραστηριότητα που αφορά σε πώληση ηλεκτρονικών υπολογιστών, ηλεκτρονικών συστημάτων, λοιπού εξοπλισμού σχετιζόμενου με αυτά, αναλωσίμων ηλεκτρονικών συσκευών, προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, γενικά hardware και software σχετιζόμενου με αυτούς, έχει δηλωθεί στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία έναρξης την 22-05-2015, ήτοι πολλούς μήνες μετά την διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων. Στα κατασχεμένα Τ.Δ.Α. εκδόσεως της ελεγχόμενης στις λήπτριες και αναγράφονται τα εν λόγω εμπορεύματα. Περαιτέρω στα κατασχεμένα Τ.Π.Υ. από τις εν λόγω λήπτριες επιχειρήσεις αναγράφονται παρεχόμενες υπηρεσίες, οι οποίες αφορούν σε επισκευές ηλεκτρονικών συσκευών και αναβάθμιση δικτύου, εγκατάσταση και αναβάθμιση προγραμμάτων ηλεκτρονικών συστημάτων (software) καθώς και εργασίες καλωδίωσης και νέας συνδεσμολογίας. Οι συγκεκριμένες δραστηριότητες επίσης δεν έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ η ελεγχόμενη δεν απασχολεί προσωπικό για να της παρέχει και ούτε έχει συνάψει και υποβάλλει συμφωνητικά, σύμφωνα με το taxis.

8) Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις Μ και φέρεται να πραγματοποιείται με καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό του κ. και δευτερευόντως με επιταγές. Μετά από τις καταθέσεις χρηματικών ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου, ακολουθούν ισόποσες σχεδόν αναλήψεις από τον ίδιο τον ελεγχόμενο. Παρά το γεγονός λοιπόν ότι οι εξοφλήσεις φέρονται να πραγματοποιούνται τραπεζικά, στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης αναγράφεται φερόμενη εξόφληση μετρητοίς στην περίπτωση της συνολικού ποσού 100.970,71 € ενώ στην περίπτωση της συνολικού ποσού 56.664,97 €. Επιπροσθέτως, μετά από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων και από έλεγχο των αποδεικτικών κατάθεσης διαπιστώνεται ότι συνολικό ποσό 50.200,00 € κατατίθεται σε τραπεζικό ίδρυμα από τον ίδιο τον ελεγχόμενο με αιτιολογία κατάθεσης τα ονόματα των επιχειρήσεων- πελατών του. Τέλος, σε αντίθεση με τις υπεύθυνες των εκπροσώπων των εν λόγω επιχειρήσεων ληπτών της ελεγχόμενης, ότι οι λήπτριες παραλάμβαναν τα εμπορεύματα στις έδρες τους, σε συνολικά πέντε (5) περιπτώσεις εμφανίζονται εκπρόσωποι των επιχειρήσεων ληπτών να καταθέτουν χρηματικά ποσά προς εξόφληση συνολικού ύψους 17.500,00 € σε τραπεζικά καταστήματα της Τρίπολης. Η εξόφληση στην λήπτρια επιχείρηση, με

διαχειριστή τον ελεγχόμενο κ., συντελείται κυρίως με μετρητά. Από επισκόπηση του αναλυτικού καθολικού στα βιβλία της λήπτριας, αναγράφονται μόλις δεκαπέντε (15) επιταγές εξόφλησης συνολικής αξίας 86.839,86 €, ενώ η συνολική αξία συναλλαγών βάσει των υποβληθέντων Μ.Υ.Φ. ξεπερνά το 1.000.000.00 €. Ο έλεγχος από την επισκόπηση των φωτοαντιγράφων των φορολογικών στοιχείων και του αναλυτικού καθολικού (καρτέλα) της ελεγχόμενης στα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης, διαπίστωσε ότι το μεγαλύτερο τμήμα αυτών αναγράφει συνολική αξία οριακά κάτω των 500,00 € με προφανή σκοπό την εν συνεχεία φερόμενη εξόφλησή τους με μετρητά και την καταστρατήγηση των διατάξεων του ν. 4172/2013.

9) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στις δύο Προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσία μας και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.

10) Προκύπτει μεθόδευση εξόφλησης αφού ο ελεγχόμενος σε πλείστες περιπτώσεις καταθέτει χρηματικά ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό του με αιτιολογίες τα ονόματα των επιχειρήσεων-πελατών του, τα οποία αναλαμβάνει άμεσα από το ίδιο ή κοντινό τραπεζικό υποκατάστημα με αρχικό στόχο την «κατασκευή» τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης των φερόμενων συναλλαγών και τελικό σκοπό την εμφάνιση των διενεργηθέντων πωλήσεων ως νόμιμα εξοφλημένες.»

Επειδή, για το έτος 2016, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης, ότι η εκδότρια επιχείρηση δηλώνει τα κάτωθι:

- Στην συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων δηλώνει συνολική καθαρή αξία πωλήσεων ύψους 2.502.865,72 € ενώ αντίστοιχα στην συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων (αγορές-δαπάνες) δηλώνει συνολική καθαρή αξία τιμολογίων ύψους 24,19 €.
- Στις δηλώσεις Φ.Π.Α., συνολικές εκροές συνολικού ύψους 1.187.501,94 €, η οποία συμφωνεί με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2016. Οι δηλωθείσες εκροές δεν συμφωνούν με την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων (Μ.Υ.Φ.) έτους 2016, η οποία ανέρχεται σε συνολική καθαρή αξία 2.502.865,72 €. Ως προς τις εισροές, τα ποσά που δηλώνονται δεν προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις εξόδων.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά τα υπό κρίση έτη 2014, 2015 και 2016 ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Πιο συγκεκριμένα, δεν εμφανίζει αγορές- δαπάνες από το εσωτερικό και το εξωτερικό, έχει υποβάλλει αυθαίρετες φορολογικές δηλώσεις, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν προκύπτει να μίσθωσε ακίνητο στην δηλωθείσα έδρα της στην, ούτε να δραστηριοποιήθηκε στην, από τον Δεκέμβριο του 2015 έως και το 2016, έδρα της στην Αθήνα, επί της οδού Επιπλέον, δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για διάθεση λογιστικών αρχείων της, εντούτοις, εμφανίζεται να έχει εκδώσει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις στα υπό κρίση έτη, συνολικής καθαρής αξίας 7.834.858,29 €.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε 244 εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «, για τη χρήση 2016, συνολικής καθαρής αξίας 203.496,42 € πλέον Φ.Π.Α. 48.380,59 €, ήτοι συνολικής αξίας 251.877,01 €, τα οποία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Φορολογική Αρχή, μέσω του εξουσιοδοτημένου δικηγόρου του, τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία για το φορολογικό έτος 2015 και προσκόμισε τα 192 από τα 244 φορολογικά στοιχεία. Τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία, πλην πέντε παραστατικών τα οποία δεν ανευρέθηκαν, βρέθηκαν στην έδρα της οντότητας μετά από επιτόπιο έλεγχο στα λογιστικά αρχεία και κατασχέθηκαν με τις με αριθ./11-06-2021 και/10-11-2021 εκθέσεις κατάσχεσης. Τα επίμαχα παραστατικά είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία εσόδων- εξόδων) ως αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού, με ημερομηνία η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσή τους και αιτιολογία εγγραφής Τέλος, είχαν δηλωθεί στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών- Προμηθευτών.

Επειδή από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα ως άνω παραστατικά, διαπιστώθηκε κατακερματισμός ημερήσιων συναλλαγών καθώς αρκετά παραστατικά με περιεχόμενο ομοειδή προϊόντα έχουν εκδοθεί την ίδια μέρα, με διαφορά λίγων λεπτών και με ποσό κατώτερο των 500,00 € ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα στοιχεία μεταφορών (φορτωτικών) που έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα, βρέθηκε μόνο μία (1) φορτωτική με ημερομηνία 14-10-2016 του γραφείου γενικών μεταφορών που να αναφέρει την επωνυμία του προμηθευτή και διεύθυνση αποστολέα ΑΘΗΝΑ, χωρίς ωστόσο να αναφέρει κανένα άλλο στοιχείο διεύθυνσης. Σε κανένα άλλο παραστατικό (φορτωτική) του ίδιου ή άλλου μεταφορέα, που έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα δεν αναφέρεται ως αποστολέας η εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα των παραστατικών εξόφλησης για τις επίμαχες συναλλαγές και εν συνεχεία ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου απέστειλε τα κάτωθι έγγραφα:

- Το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/ 16-06-2021 έγγραφο προς τα
- Το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/15-06-2021 έγγραφο προς την τράπεζα
- Το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/15-06-2021 έγγραφο προς την
- Το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/15-06-2021 έγγραφο προς την

Συνεπεία των οποίων ελήφθησαν τα κάτωθι:

- Η με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/07-07-2021 απάντηση από την
- Η με αριθ. πρωτ./18-08-2021 απάντηση από την
- Η με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/03-09-2021 απάντηση από την
- Η με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2021 απάντηση των
- Από τις απαντήσεις των ως άνω φορέων, διαπιστώθηκε ότι οι επιταγές που προσκομίστηκαν εισπράττονται από την κα. με Α.Δ.Τ. και Α.Φ.Μ., η οποία σύμφωνα με το σύστημα ΝΕΟ- taxis είναι η σύζυγος του προσφεύγοντα και κατά το έτος 2016 ήταν μισθοδοτούμενη από τον ίδιο. Ακόμη, η με αριθ./10-02-2017 επιταγή της καταλήγει στην «.....».

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται την εξόφληση των επίμαχων παραστατικών με μετρητά, για τις συναλλαγές κάτω των 500,00 €, και με έκδοση επιταγών για τις συναλλαγές άνω των 500,00 €. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκομίζει αντίγραφα των αποδείξεων εισπραχίας, εκδόσεως της εταιρείας «.....», και

αντίγραφα των σχετικών επιταγών. Ωστόσο, οι αποδείξεις είσπραξης δεν αποτελούν στοιχεία ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του καθώς δεν έχουν πραγματοποιηθεί μέσω τραπέζης και επομένως δεν δύνανται να εξακριβωθούν. Επιπλέον, κατά το έτος 2016, μόνο τα ποσά των ταχυδρομικών επιταγών ύψους 5.739,00 € καταλήγουν στην εκδότρια επιχείρηση και κατά τα έτη 2016-2017 προκύπτουν καταθέσεις σε προσωπικό λογαριασμό του κ. ύψους 5.435,00 €. Τα ανωτέρω ποσά δεν επαρκούν για να καλύψουν τις συνολικές συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση, ύψους 238.939,61 €, πλέον Φ.Π.Α.. Επομένως, δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, όλα τα παραστατικά αφορούν προμήθειες μη τροφίμων (χαρτικών- απορρυπαντικών κ.λ.π.), τις οποίες η ατομική επιχείρηση «» δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσει διότι είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς (δεν εμφανίζει αγορές- δαπάνες από το εσωτερικό και το εξωτερικό, έχει υποβάλλει αυθαίρετες φορολογικές δηλώσεις με τις οποίες κατέβαλε ελάχιστα χρεωστικά ποσά Φ.Π.Α., δεν απασχόλησε προσωπικό κ.λ.π.) πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, επομένως δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να προβεί στην πώληση των προϊόντων για τα οποία έχει εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται, ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο και ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι 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 ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, 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. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο

συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της 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).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α πο 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, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου για το φορολογικό έτος 2016, ως κάτωθι:

Α)/29-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2016

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

Διαφορά φόρου	85.357,54 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	42.678,77 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	16.376,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	144.412,79 €

B)/29-11-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2016

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

Διαφορά φόρου	48.380,59 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	24.190,29 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	72.570,88 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.