



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1160

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (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. Την από 20-1-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ:....., κάτοικος ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος προσίμου	Φορ. έτος/ Φορ. Περίοδος
1	...../2022	Φ.Π.Α.	01/01/2016 - 31/03/2016
2	...../2022	Φ.Π.Α.	01/04/2016 - 30/06/2016
3	...../2022	Φ.Π.Α.	01/07/2016 - 30/09/2016
4	...../2022	Φ.Π.Α.	01/10/2016 - 31/12/2016
5	...../2022	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	01/01/-31/12/2016

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων, ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 14-12-2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/03/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μειώθηκε το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από το ποσό των 16.212,80€ στο ποσό των 11.337,92€, ήτοι μειώθηκε κατά 4.874,88€.

Με την με αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2016 – 30/06/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρους ποσού 10.559,52€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 5.279,76€, ήτοι συνολικό ποσό 15.839,28€.

Με την με αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2016 – 30/09/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρους ποσού 8.210,79€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 4.105,40€, ήτοι συνολικό ποσό 12.316,19€.

Με την με αριθ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρους ποσού 10.961,86€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 5.480,493€, ήτοι συνολικό ποσό 16.442,79€.

Με την με αριθ. /2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (Άρθρο 54 ν.4987/2022), φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1η σε συνδυασμό με την παρ. 2ε' του ίδιου άρθρου του ΚΦΔ, επειδή διαπιστώθηκε ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Τόσο στο βιβλίο απογραφών όσο και στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης έχει ελλιπή περιγραφή του είδους κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9παρ.1 στ, 5παρ.1 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό και με την υπ' αριθμ. πρωτ. 2755 ΕΞ /27-11-2018 διευκρίνηση του ΣΛΟΤ και τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2016, βάσει της υπ' αριθμ. πρωτ. /24/17-6-2021 Π.Δ. – Πορισματικής έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, η οποία διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αρ. ππwt. /16-8-2021 έγγραφο

της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης (αρ.εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./19-8-2021). Από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η υπ' αριθμό/8.9.2021 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ./22.7.2022 εντολή ελέγχου με την προσθήκη και του ελέγχου της ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς τη φορολογία ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 -31/12/2016 το πόρισμα του ελέγχου είναι το κάτωθι:

1) Αποδοχή, λήψη και καταχώρηση πέντε (5) εικονικών τιμολογίων για ανύπαρκτη στο σύνολό τους συναλλαγή στα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος στην χρήση 2016, από τον φερόμενο ως προμηθευτή του συνολικής καθαρής αξίας 59.791,50€ πλέον Φ.Π.Α. 14.349,96€. Η καθαρή αξία των εν λόγω εικονικών τιμολογίων αφαιρέθηκε από τις φορολογητέες εισροές και η αξία ΦΠΑ από το υπόλοιπο φόρου εισροών. Τα εν λόγω τιμολόγια αναλύονται ως κάτωθι:

Αριθμ. Τιμολογίου	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Συνολική Αξία(€)
2	09/06/2016	6.360	1.526,40	7.886,40
51	05/09/2016	10.380	2.491,20	12.871,20
53	05/09/2016	12.904	3.096,96	16.000,96
60	09/09/2016	16.140	3.873,60	20.013,60
159	21/11/2016	14.007,50	3.361,80	17.369,30
ΣΥΝΟΛΟ		59.791,5	14.349,96	74.141,46

2) Όσον αφορά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, για πλήθος τιμολογίων πώλησης δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν την μεταφορά των εμπορευμάτων σε άλλο κράτος - μέλος και συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν δικαιούται την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας των πωλήσεων αυτών των αγαθών. Η καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος και ο αναλογούν φόρος στο φόρο εκροών. Η συνολική καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων είναι ύψους 168.403,20€ με συνολικό ΦΠΑ 39.655,13, ήτοι συνολικό ποσό 208.058,33€. Ειδικότερα όπως αναλύεται στις σελίδες 20 έως 28 της οικείας έκθεσης ελέγχου η συνολική αξία των εν λόγω τιμολογίων ανά τρίμηνο έχει ως κάτωθι:

Τρίμηνο	Καθαρή Αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1ο Τρίμηνο 2016	21.195,10	4.874,87	26.069,97
2ο Τρίμηνο 2016	54.968,30	12.642,71	67.611,01
3ο Τρίμηνο 2016	33.337,25	8.000,94	41.338,19
4ο Τρίμηνο 2016	58.902,55	14.136,61	73.039,16
Συνολο	168.403,20	39.655,13	208.058,33

Ως εκ τούτου, από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές, οι φορολογητέες εισροές, ο φόρος εκροών και το υπόλοιπο φόρου εισροών ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/03/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	80.215,77	101.410,87	21.195,10
Αξία φορολογητέων εισροών	76.465,37	76.465,37	0,00
Φόρος εκροών	18.419,42	23.294,30	4.874,88
Υπόλοιπο φόρου εισροών	17.431,51	17.431,51	0,00

Φορολογική περίοδος 01/04/2016-30/06/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	171.340,73	226.309,03	54.968,30
Αξία φορολογητέων εισροών	137.963,02	131.603,02	-6.360,00
Φόρος εκροών	39.315,90	51.958,61	12.642,71
Υπόλοιπο φόρου εισροών	31.587,57	30.061,17	-1.526,40

Φορολογική περίοδος 01/07/2016-30/09/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	128.664,95	162.002,20	33.337,25
Αξία φορολογητέων εισροών	168.112,42	128.688,42	-39.424,00
Φόρος εκροών	30.840,25	38.841,19	8.000,94
Υπόλοιπο φόρου εισροών	40.092,16	30.630,40	-9.461,76

Φορολογική περίοδος 01/10/2016-31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	114.166,19	173.068,74	58.902,55
Αξία φορολογητέων εισροών	145.920,90	131.913,40	-14.007,50
Φόρος εκροών	27.391,28	41.527,89	14.136,61
Υπόλοιπο φόρου εισροών	34.854,37	30.566,03	-4.288,34

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – παραβίαση του άρθρου 17 Κ.Δ.Δ.- ελλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Ειδικότερα, αναφορικά με το πόρισμα του ελέγχου για λήψη εικονικών ισχυρίζεται ότι: α) Τα προϊόντα μεταφέρθηκαν στην επιχείρηση του με μεταφορική εταιρεία συνεργαζόμενη του προμηθευτή του και έλαβε τα αντίστοιχα παραστατικά/ τιμολόγια. β) Η παραλαβή των εμπορευμάτων τις περισσότερες φορές γίνεται σε ώρες μη λειτουργίας της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν είναι ανοιχτές οι Τράπεζες ώστε να γίνει αυθημερόν κατάθεση των χρημάτων των αντίστοιχων τιμολογίων. Συνεπώς πληρώνονται τα εμπορεύματα μετρητά στον προμηθευτή ή σε κάποιο τρίτο πρόσωπο που του επιδεικνύεται , ώστε να πραγματοποιηθεί η παραλαβή, και στη συνέχεια ο τελευταίος, αφού καταθέσει τραπεζικά τα χρήματα ή τα μεταφέρει στο λογαριασμό του με την αντίστοιχη αιτιολογία εξόφλησης του αντίστοιχου τιμολογίου, του παραδίδει το τραπεζικό έμβασμα, το οποίο διαφαίνεται κατ' όλα νόμιμο και έτσι ουδέποτε του δημιουργήθηκε η υποψία για τυχόν εικονικότητα. γ) Η Διοίκηση δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας των δραστηριοτήτων οποιουδήποτε έχει συναλλαχθεί με τον θεωρώντας άνευ ετέρου τον συναλλασθέντα κακόπιστο. δ) Βάσει κοινής λογικής και δεδομένου ότι ο τζίρος της επιχείρησής του ήταν αρκετά υψηλός σε συνδυασμό με το ποσό των εικονικών τιμολογίων, αν τα είχε όντως λάβει, δεν θα του προσέφερε κανένα απολύτως κέρδος. ε) Είναι άκρως αυθαίρετο και παράλογο να του καταλογίζεται ένα υπέρογκο ποσό κατόπιν συμπερασμάτων ελέγχου άλλης επιχείρησης χωρίς να αποδεικνύεται όντως εικονικότητα στις δικές του συναλλαγές.

2) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι εξ' αρχής στην Έκθεση Ελέγχου η διοίκηση αποδίδει στα επίδικα παραστατικά τον χαρακτηρισμό «εικονικά», χωρίς να προβαίνει σε κανέναν συλλογισμό και καμία απόδειξη. Αντιθέτως, μετακυλύει ανεπίτρεπτα στον ίδιο ως διοικούμενο το βάρος απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων , ενώ θα έπρεπε εκείνη να αποδείξει την εικονικότητά τους με στοιχεία που βασίζονται στην δική του επιχείρηση και όχι κάποιου τρίτου.

3) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Ειδικότερα αναφορικά με την αποδιδόμενη παράβαση της μη αποδεικνυόμενης εξόφλησης αγορών εμπορευμάτων συνολικής αξίας 156.996,00€ ισχυρίζεται ότι για τις εν λόγω συναλλαγές

συμφωνήθηκε η πληρωμή των αντίστοιχων παραστατικών επί πιστώσει, με αποτέλεσμα να τα εξοφλεί τμηματικά.

4) Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι για το ποσό των 159.431,29€ που αφορά σε εισαγωγές που έχει πραγματοποιήσει με τις αναφερόμενες στη σελίδα 25 διασαφήσεις, εντελώς αυθαίρετα αφαιρείται από τις εκπιπόμενες δαπάνες. Μάλιστα, σε επίπεδο Διοικητικών Δικαστηρίων έχουν κριθεί ανεπαρκή τα αποδεικτικά Έγγραφα της διοίκησης και συγκεκριμένα της Τελωνειακής Αρχής. Αναλυτικότερα, για την διασάφηση με αριθμό 8/2/2016 ασκήθηκε η προσφυγή υπ' αριθμ./19, για την οποία το Διοικητικό Δικαστήριο έχει βγάλει αναβλητική απόφαση καθώς έκρινε ότι τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε το Τελωνείο ήταν ανεπαρκή. Στην ίδια ακριβώς αναβλητική απόφαση λόγω ανεπαρκών στοιχείων που προσκομίστηκαν από το Τελωνείο κατέληξαν τα αρμόδια Δικαστήρια για όλες τις ασκηθείσες προσφυγές του. Ως εκ τούτου, η ίδια η Δικαιοσύνη έχει κρίνει ανεπαρκείς τους ισχυρισμούς της Διοίκησης ως προς την αποδεικτική τους δύναμη και επομένως, είναι εντελώς αυθαίρετος ο καταλογισμός ενός υπέρογκου ποσού με ελλιπή αποδεικτικά μέσα.

5) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

6) Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: *«...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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 πράξης 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 σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

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

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

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

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

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής» 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 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, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 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 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, μετηναπόδειξη 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 πραγματοποίησής 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 λήπτητου εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1097/2016 της ΓΓΔΕ με ΘΕΜΑ: «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», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 34/2016 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 εν 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 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. παρελήφθη το υπ' αριθμ. πρωτ./24/17-6-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ. αριθμ. πρωτ./16-08-2021 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Έ Θεσσαλονίκης (αρ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./19-08-2021). Στο ανωτέρω δελτίο πληροφοριών αναφέρονται τα συμπεράσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για τον με Α.Φ.Μ. για τα φορολογικά έτη 2016-2017, ο οποίος ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη

των από 04-06-2021 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή στην από 14/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από τον «.....», με ΑΦΜ και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι τιμολόγια αγορών:

ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τιμ. Πώλησης	2	09/06/2016	6.360	1.526,40	7.886,4
Τιμ. Πώλησης	51	05/09/2016	10.380	2.491,20	12.871,20
Τιμ. Πώλησης	53	05/09/2016	12.904	3.096,96	16.000,96
Τιμ. Πώλησης	60	09/09/2016	16.140	3.873,60	20.013,60
Τιμ. Πώλησης	159	21/11/2016	14.007,50	3.361,80	17.369,30
ΣΥΝΟΛΟ			59.791,50	14.349,96	74.141,46

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολό τους από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ στον εκδότη «.....», με ΑΦΜ Ο εν λόγω εκδότης εξέδωσε εντός του φορολογικού έτους 2016, 601 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 878.708,42€. Στην από 14/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στην οποία έχουν συμπεριληφθεί τα συμπεράσματα της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ για τον «.....», αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τον «.....» είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για τους εξής λόγους:

- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που τηρήθηκαν κατά τις ελεγχόμενες περιόδους καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

- Έχουν εκδοθεί πλείστα τιμολόγια με τον ίδιο αριθμό, σε διαφορετικές ημερομηνίες, σε διαφορετικούς συναλλασσόμενους και σε διαφορετικές πόλεις. Τα εν λόγω τιμολόγια απεικονίζονται στις σελίδες 8 έως 10 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Από την προσπάθεια κατακερματισμού των αξιών των εικονικών τιμολογίων, προκειμένου αυτά να είναι κάτω από 500€ (ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής), ο εκδότης δεν κατάφερε να τηρήσει ενιαία αρίθμηση, χρησιμοποίησε ταυτόσημους αριθμούς πολλές φορές. Το γεγονός αυτό ενισχύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

- Έχουν εκδοθεί πλείστα εικονικά τιμολόγια στην ίδια ημερομηνία και σε λήπτες με έδρες σε διαφορετικές πόλεις, όπως φαίνεται και στον πίνακα στις σελίδες 10 έως 12 της οικείας έκθεσης ελέγχου, όπου αναγράφονται οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ανά ημερομηνία έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Συμπερασματικά, δεν είναι δυνατό ο, ο οποίος δεν διαθέτει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα, ούτε έχει απασχολήσει προσωπικό, να βρίσκεται ταυτόχρονα σε διαφορετικές περιοχές της Ελλάδας και να εκδίδει τιμολόγια σε διάφορους συναλλασσόμενους.

- Για τις συναλλαγές με 15 αντισυμβαλλόμενους, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων, προσκομίστηκαν κατασκευασμένα καταθετήρια τραπεζών προκειμένου να παραπλανήσουν την Φορολογική Αρχή και να προσδώσουν επίφαση νομιμότητας στις φερόμενες συναλλαγές. Από τον έλεγχο του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού με δικαιούχο τον διαπιστώθηκε η πλαστότητα των παραστατικών αυτών και προκύπτει ότι κατασκευάστηκαν. Επιπρόσθετα, εντοπίστηκαν συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα τα οποία πιθανολογείται ότι εμπλέκονται ως υποκρυπτόμενοι και ως εκ τούτου ο έλεγχος επιφυλάσσετε για ό,τι προκύψει από τις απαντήσεις σε δελτία πληροφοριών προς τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

- Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 500,00 € προκειμένου οι συναλλαγές να παρουσιάζουν εικόνα νομιμοφάνειας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 περί μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών αξίας άνω των 500,00 € εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση γίνει με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Η εν λόγω τεχνητή διευθέτηση σε αρκετές περιπτώσεις εφαρμόζεται με την έκδοση πλήθους τιμολογίων εντός περιόδου λίγων ημερών.
- Στην πλειοψηφία των επίμαχων συναλλαγών δεν αποδεικνύεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις των πελατών του καθώς επί των τιμολογίων δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας οχήματος ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι ισχυρίζονται ότι τα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν είτε από τον ίδιο τον εκδότη είτε από τους ίδιους. Επίσης, στις λίγες περιπτώσεις προσκόμισης από τους αντισυμβαλλόμενους πελάτες φορολογικών στοιχείων για παροχή υπηρεσιών μεταφοράς εμπορευμάτων (φορτωτικές), αναγράφεται επί αυτών μόνο η ημερομηνία εκκίνησης της διακίνησης χωρίς όμως να αναγράφεται η ημερομηνία και ώρα παραλαβής. Επίσης, δεν υπάρχει υπογραφή ούτε του μεταφορέα ούτε του παραλήπτη. Στη δε περίπτωση των συναλλαγών με την οντότητα (ΑΦΜ) επί φορτωτικού εγγράφου αναγράφεται παραστατικό (τιμολόγιο) που δεν αντιστοιχεί σε κάποιο από αυτά που έλαβε από τον Σε άλλες περιπτώσεις συναλλαγών, όπως για παράδειγμα με την οντότητα (ΑΦΜ), δεν προκύπτει η φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις της καθώς τα έγγραφα μεταφοράς δεν περιγράφουν όλη τη διαδρομή μέχρι τις εγκαταστάσεις αυτές.
- Οι οντότητες(ΑΦΜ),(ΑΦΜ), (ΑΦΜ), (ΑΦΜ) δεν ανταποκρίθηκαν στις προσκλήσεις των αρμόδιων Δ.Ο.Υ. και επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 54 του ν.4174/2013 περί μη ανταπόκρισης σε προσκλήσεις για προσκόμιση λογιστικών αρχείων. Επίσης, η οντότητα – ΑΦΜ προσκόμισε φορολογικά στοιχεία και άλλα σχετικά έγγραφα για μέρος των συναλλαγών που δηλώνουν ότι πραγματοποιήσαν με τον Στην περίπτωση της λήπτριας επιχείρησης με την επωνυμία «..... – ΑΦΜ», υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με τις οποίες οικειοθελώς απέρριψε όλες τις συναλλαγές με τον (25 φ.σ. συνολικής αξίας 12.419,50€).
- Δεν ήταν εφικτό να πραγματοποιηθεί έλεγχος κλειστής αποθήκης με την επιλογή κάποιων συγκεκριμένων ειδών αναγραμμένων στα τιμολόγια εισαγωγής που έλαβε ο και στα εκδοθέντα από αυτόν τιμολόγια πώλησης. Τούτο κατέσται αδύνατο καθώς από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης διαβιβάστηκαν ελάχιστα (μόνο 7 περιπτώσεις από τις 27 διασαφήσεις εισαγωγής) τιμολόγια εισαγωγής εμπορευμάτων από την Τουρκία με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίσθηκαν στο τελωνείο εισαγωγής, διότι αφορούν διασαφήσεις κατά δήλωση του εισαγωγέα και ως εκ τούτου αυτός είχε την υποχρέωση τήρησης των παραστατικών. Ωστόσο, με δεδομένη την πρώτη καταχωρημένη στα αρχεία του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης εισαγωγή εμπορευμάτων στις 04/07/2016 (..... &) αλλά και το γεγονός ότι δεν διαπιστώθηκαν αγορές εμπορευμάτων από προμηθευτές εντός Ελλάδας, η διαπίστωση ότι εκδόθηκαν τα παρακάτω τιμολόγια ενισχύει ακόμη περισσότερο τις ενδείξεις εικονικότητας των εκδοθέντων από τον φορολογικών στοιχείων:

Τιμολόγιο	Αξία	ΦΠΑ	Συναλλασσόμενος
1/09-06-2016	20.000,00	4.800,00	.....
2/09-06-2016	6.360,00	1.526,40	.....
11/22-06-2016	10.801,70	2.592,41	.....
12/22-06-2016	10.801,70	2.592,41	.....
15/27-06-2016	13.041,17	3.129,88	.....

4/10-06-2016	22.000,00	5.280,00	.....
7/14-06-2016	20.000,00	4.800,00	.....

• Πραγματοποίησε εισαγωγές εμπορευμάτων από τις 04/07/2016 έως τις 17/11/2016 συνολικής (στατιστικής) αξίας 392.011,99 € ενώ βάσει των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση φορολογικού έτους 2016 δεν πραγματοποίησε αγορές στο εσωτερικό. Ωστόσο, ο σύμφωνα με τις ίδιες καταστάσεις καθώς και το μη ενσωματωμένο στις καταστάσεις αριθμ./05-09-2016 τιμολόγιο, παρουσιάζει έσοδα ύψους 878.708,42 € για το φορολογικό έτος 2016 έχοντας περιορισμένης συνολικής αξίας εισαγωγές. Σημειώνεται ότι, με εξαίρεση τα συνοδευτικά έγγραφα των διασαφήσεων που διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, τα εμπορεύματα που εισήχθησαν με βάση τις διασαφήσεις εισαγωγής για τις οποίες ισχύει ο κατά δήλωση έλεγχος του τελωνείου, αμφισβητούνται ως προς το είδος, την ποσότητα και την αξία τους. Τα δε αγαθά, που περιγράφονται στα εκδοθέντα από τον τιμολόγια αν και συνάδουν με τη δραστηριότητα του χονδρικού εμπορίου ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) και υποδημάτων, περιλαμβάνουν πλήθος κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων αλλά και λοιπών προϊόντων (κοσμήματα, αρωματικά αυτοκινήτων, σκεύη κουζίνας, ορθοπεδικά βοηθήματα, χαλιά) ευτελούς αξίας με γενική περιγραφή ανά είδος, και ως εκ τούτου εύλογα αμφισβητείται η ποιότητά τους, η αξία πώλησής τους, καθώς και το είδος όπως αποτυπώνεται στα εκδοθέντα τιμολόγια που παρέλαβε ο έλεγχος (άρθρο 9 ν.4308/2014). Εξάλλου, από τον έλεγχο των τιμολογίων εισαγωγής προκύπτουν σαφείς ενδείξεις υποτιμολόγησης της αξίας των εμπορευμάτων υπό την έννοια ότι τα αναγραφόμενα επί των τιμολογίων εμπορεύματα έχουν ευτελή αξία ανά είδος και μεγάλη ποσότητα.

• Αναφορικά με τον τελωνειακό έλεγχο των ως άνω εισαγωγών εμπορευμάτων προέκυψαν ενδείξεις παρατυπιών κατά την εισαγωγή των εμπορευμάτων οι οποίες έχουν σχέση με την ακυρότητα τελωνειακών εγγράφων (πιστοποιητικά κυκλοφορίας ATR).

• Δήλωσε στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Β', Γ' και Δ' τριμήνων 2016 συνολικές φορολογητέες εκροές ποσού 678.349,27 € και συνολικές φορολογητέες εισροές ποσού 671.508,71 €, ενώ δεν δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τα δεδομένα των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές - δαπάνες όσες δήλωσε στις ως άνω περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ήτοι δηλώθηκαν ανύπαρκτες αγορές - δαπάνες χωρίς παραστατικά. Με δεδομένη την δημιουργία ληξιπρόθεσμων οφειλών Φ.Π.Α. (1.168,58€) και φόρου εισοδήματος (134,98€) κατά την υποβολή των αντίστοιχων δηλώσεων, ανείσπρακτων στο σύνολό τους μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, διαπιστώνεται η επιτηδευμένη συρρίκνωση των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών και η αδικαιολόγητη διόγκωση των φορολογητέων εισροών προκειμένου να κατασκευαστεί μία ψευδή εικόνα ορθής τήρησης φορολογικών υποχρεώσεων με το μικρότερο δυνατό κόστος.

• Ο δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή αλλά και προσωπικό για την αποθήκευση, διαχείριση και διανομή των εμπορευμάτων. Ειδικότερα, δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ήτοι Φ.Ι.Χ., ειδικευμένο προσωπικό για την προώθηση και πώληση των εμπορευμάτων σε πολλές περιοχές στο εσωτερικό της χώρας (νησιωτικές και ηπειρωτικές περιοχές) σε διάστημα ενός εξαμήνου (01/06/2016-12/12/2016), δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

• Ο έλεγχος απεύθυνε αιτήματα παροχής πληροφοριών και στοιχείων προς τους εκμισθωτές των ακινήτων τα οποία φέρεται να μισθώνει ο και σύμφωνα με τις απαντήσεις τους τίθενται οι παρακάτω ισχυρισμοί:

- Αναφορικά με το ισόγειο κατάστημα επιφάνειας 50 τ.μ. επί της οδού, ο απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου υπόμνημα σύμφωνα με το οποίο ισχυρίσθηκε ότι μετά από την προφορική συμφωνία για την εκμίσθωση του εν λόγω ακινήτου υποβλήθηκε η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (μισθωτήριο συμβόλαιο). Στη συνέχεια αναφέρει ότι πραγματοποιήθηκαν συναντήσεις για τη διαμόρφωση του χώρου του μισθίου, όμως σύντομα χάθηκε η επικοινωνία μαζί του. Τέλος διατείνεται ότι το ακίνητο έμεινε κενό χωρίς να χρησιμοποιηθεί ποτέ από τον και χωρίς να έχουν εισπραχθεί μισθώματα, με αποτέλεσμα στη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του να μην δηλώνει μισθώματα για τη συγκεκριμένη περίοδο από τον μισθωτή. Επίσης, ο ως άνω εκμισθωτής μας γνωστοποίησε ότι καταθέτει το υπόμνημα με τη σύμφωνη γνώμη και των υπόλοιπων συνιδιοκτητών του ακινήτου. Κατά συνέπεια, το ότι ο δεν χρησιμοποίησε τη συγκεκριμένη εγκατάσταση για τη λειτουργία της επιχείρησής του, η οποία με βάση τη δήλωσή του υφίσταται ως έδρα της επιχείρησης, ενισχύεται η υπόνοια περί επιχείρησης συναλλακτικά ανύπαρκτης.
- Ως προς την ισόγεια αποθήκη επιφάνειας 548,64 τ.μ. επί του συντάχθηκε το από 27/07/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμφωνα με το οποίο συμφωνήθηκε το μίσθιο να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά για αποθήκη ενδυμάτων – υποδημάτων για την περίοδο από 29/07/2016 έως 31/07/2018. Τελικά σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του εκμισθωτή το μίσθιο χρησιμοποιήθηκε μέχρι τις 31/12/2016. Ο εκμισθωτής ήρθε σε επαφή με τον [ΑΦΜ- Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων]. Από τα παραπάνω δεν προκύπτουν ενδείξεις της χρησιμοποίησης ως επαγγελματικής εγκατάστασης του επίμαχου ακινήτου από τον ενώ για την εξακρίβωση του ρόλου του τελευταίου διαβιβάστηκε δελτίο πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
- Η, βάσει της με αρ. καταχώρησης/01-07-2016 δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, ως εκμισθώτρια του ισόγειου καταστήματος επιφάνειας 91,88 τ.μ. επί της προέκτασης της οδού, ισχυρίζεται ότι τον τον συνάντησε μαζί με τρίτο πρόσωπο του οποίου τα στοιχεία δεν θυμάται. Ισχυρίσθηκε ότι εκμίσθωσε το κατάστημα από 01/07/2016 με διάρκεια 2 ετών ωστόσο στο τέλος του ίδιου έτους αποχώρησε. Λόγω του ότι τη διαχείριση του καταστήματος κατά την περίοδο μίσθωσης την είχε τρίτο πρόσωπο αγνώστων στοιχείων δεν προκύπτουν ενδείξεις της χρησιμοποίησης ως επαγγελματικής εγκατάστασης του επίμαχου ακινήτου από τον
- Σύμφωνα με τις καταθέσεις του στη Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, πιθανολογείται η μη συμμετοχή του στην πραγματοποίηση όλων των επίμαχων συναλλαγών. Ειδικότερα, τούτη η διαπίστωση πηγάζει και από την από 21/05/2019 υπεύθυνη δήλωση του με βάση την οποία δηλώνει άγνοια και το ότι έπεσε θύμα εκμετάλλευσης ενώ δεν κατέχει λογιστικά αρχεία και στοιχεία, καθώς και τον εντοπισμό από τον έλεγχο προσώπων που πιθανολογείται ότι αποπειράθηκαν να παρεμποδίσουν τη διενέργεια ελέγχου ή υπέθαλψαν ή υποκίνησαν άλλο πρόσωπο ή συνέργησαν με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Ωστόσο, δεν είναι εφικτό να βγουν συμπεράσματα ως προς τη συμμετοχή των υπόλοιπων εμπλεκόμενων οι οποίοι εντοπίστηκαν από τον έλεγχο, με την επιφύλαξη του πορίσματος ερευνών αρμόδιων Δ.Ο.Υ. κατόπιν διαβίβασης δελτίων πληροφοριών προς αυτές από την Δ.Ο.Υ ΞΑΝΘΗΣ. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κρίνει ότι ο φέρει την αποκλειστική ευθύνη για τη σύσταση και λειτουργία της ελεγχόμενης ατομικής επιχείρησης λόγω του ότι δεν έχει προσκομίσει δικαστική απόφαση που να τον θέτει σε δικαστική συμπαράσταση και να δικαιολογεί την ελαττωμένη δικαιοπρακτική ικανότητα που επικαλείται. Εξάλλου, ο παρείχε εξουσιοδοτήσεις για τη σύσταση της επιχείρησης ενώ τον τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο είναι δικαιούχος μπορούσε μόνο ο ίδιος να τον διαχειριστεί.

Επειδή επιπλέον στην από 14/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφέρεται ότι τόσο από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος όσο και από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του όπως πραγματοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δεν πραγματοποιήθηκε καμία μεταφορά ανάμεσα στους δύο συναλλασσόμενους και συνεπώς οποιοδήποτε παραστατικό έχει προσκομιστεί και στους δύο ελέγχους είναι κατασκευασμένο, με σκοπό την παραπλάνηση του ελέγχου για να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές. Επιπλέον, από την καταχώρηση των κρινόμενων τιμολογίων από τον, ο προσφεύγων είχε κέρδος καθώς αυξήθηκαν οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος εισροών μειώνοντας κατά συνέπεια τη φορολογική υποχρέωση.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων, και επιπλέον δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό

Επειδή όσον αφορά τα κάτωθι τιμολόγια:

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
27/1/2016	174	.....	15.200
9/9/2016	455	.....	13.625
22/7/2016	54	.....	3.800
30/7/2016	56	.....	6.050
5/9/2016	111	.....	22.150
28/11/2016	353	.....	12.470
16/12/2016	371	.....	21.350
19/5/2016	217	.....	15.000
29/1/2016	191	.....	13.900
20/4/2016	220	.....	10.200
20/5/2016	231	.....	15.500
13/6/2016	305	.....	7.750
ΣΥΝΟΛΟ			156.995,00

για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος δεν αναγνωρίστηκε η καθαρή τους αξία προς έκπτωση από τα ακαθάριστα, ενώ ως προς τη φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος δεν καταλόγισε διαφορές στις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου και ως εκ τούτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό

Επειδή για τα κάτωθι τιμολόγια:

Ημ/νία	MRN	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	USD	EUR
8/2/2016	11.328,40	10.386,36
2/3/2016	11.304,50	10.151,31
2/3/2016	6.680,80	5.999,28
11/5/2016	11.033,20	9.696,11

18/7/2016	.....	.....	10.664,08	9.451,46
13/9/2016	.....	.....	11.021,60	9.781,33
22/6/2016	.....	.....	9.042,40	8.017,02
22/6/2016	.....	.....	9.022,60	7.999,46
14/7/2016	.....	.....	10.335,12	9.159,90
27/7/2016	.....	.....	10.008,54	8.870,46
1/8/2016	.....	.....	10.090,64	9.162,48
25/8/2016	.....	.....	10.084,88	9.157,25
2/11/2016	.....	.....	10.081,64	9.182,66
15/11/2016	.....	.....	9.387,60	8.960,38
16/11/2016	.....	.....	9.214,54	8.392,88
28/11/2016	.....	.....	9.202,08	8.381,53
28/11/2016	.....	.....	8.892,10	8.099,19
19/12/2016	.....	.....	9.098,88	8.582,23
ΣΥΝΟΛΟ			176.493,60	159.431,29

για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος δεν αναγνωρίστηκε η καθαρή τους αξία προς έκπτωση από τα ακαθάριστα, ενώ ως προς τη φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος δεν καταλόγισε διαφορές στις προσβαλλόμενες υπ' αριθμ/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου και ως εκ τούτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς.

Ως προς τον 5^ο και 6^ο Ισχυρισμό

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.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή όσον αφορά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, για πλήθος τιμολογίων πώλησης δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν την μεταφορά των εμπορευμάτων σε άλλο κράτος - μέλος και συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν δικαιούται την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας των πωλήσεων αυτών των αγαθών. Η καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος και ο αναλογούν φόρος στο φόρο εκρών. Η συνολική καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων είναι ύψους 168.403,20€ με συνολικό ΦΠΑ 39.655,13, ήτοι συνολικό ποσό 208.058,33€.

Επειδή με την με αριθ./2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (Άρθρο 54 ν.4987/2022), φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1η σε συνδυασμό με την παρ. 2ε' του ίδιου άρθρου του ΚΦΔ, επειδή διαπιστώθηκε ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Τόσο στο βιβλίο απογραφών όσο και στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης έχει ελλιπή περιγραφή του είδους κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9παρ.1 στ, 5παρ.1 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό και με την υπ' αριθμ. πρωτ. 2755 ΕΞ /27-11-2018 διευκρίνηση του ΣΛΟΤ και τις διατάξεις του άρθρου 13παρ.1 του ΚΦΔ.

Επειδή για τα ανωτέρω τιμολόγια για τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι προσφεύγων δεν δικαιούται την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας των πωλήσεων αυτών των αγαθών και για την ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου δεν προβάλλονται από τον προσφεύγοντα ισχυρισμοί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. Περίοδος
1	...../2022	Φ.Π.Α.	01/01/2016 – 31/03/2016
2	...../2022	Φ.Π.Α.	01/04/2016 – 30/06/2016
3	...../2022	Φ.Π.Α.	01/07/2016 – 30/09/2016
4	...../2022	Φ.Π.Α.	01/10/2016 – 31/12/2016
5	...../2022	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	01/01/-31/12/2016

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1) ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2022) Φορολογικής Περιόδου 01/01/2016-31/03/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	16.212,80	11.337,92	-4.874,88

2) ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2022) Φορολογικής Περιόδου 01/04/2016-30/06/2016

Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	10.559,52
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	5.279,76
Σύνολο φόρου για καταβολή	15.839,28

3) ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2022) Φορολογικής Περιόδου 01/07/2016-30/09/2016

Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	8.210,79
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	4.105,40
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.316,19

4) ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2022) Φορολογικής Περιόδου 01/10/2016-31/12/2016

Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	10.961,86
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	5.480,93
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.442,79

5) Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ (Αρ. Πράξης/2022) φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2016

2.500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.