



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02/ 09 / 2022

Αριθμός Απόφασης 2704

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
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. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **08/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, διατηρούντος ατομική επιχείρηση εμπορίας ελαίων, κατοίκου, κατά των υπ' αριθ. /2022, /2022 και /2022, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών **2016, 2017 και 2018** αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθ. /2022, /2022 και /2022, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ** των ίδιων φορολογικών ετών αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Σπάρτης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Σπάρτης, καθώς και τις από **10/03/2022** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και **ΦΠΑ** της ίδιας ΔΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 08/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με το με αρ. πρωτ. /2021 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πατρών, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην ΔΟΥ ΣΠΑΡΤΗΣ, την από 08-10-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/13, Ν4308/14, Ν4093/12 & 1882/1990] και τις από 08-10—2021 Πληροφοριακές Εκθέσεις Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 & Ν. 4174/2013) και ΦΠΑ που αφορούσαν την ατομική επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ, οι οποίες αποτέλεσαν την αιτία για την έκδοση της υπ' αριθ. /2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης προκειμένου να ελεγχθεί η ανωτέρω ατομική επιχείρηση για τα έτη 2016, 2017 & 2018, στα φορολογικά αντικείμενα εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, η οποία αφού έλαβε υπόψη αφενός την από 08/10/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, κατέληξε στο πόρισμα ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, από τις επιχειρήσεις: α) «..... του» με ΑΦΜ, β) «.....», με ΑΦΜ και γ) «.....», με ΑΦΜ

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ανά φορολογικό έτος τα κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

Φορολογικό έτος 2016

Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 συνολικής καθαρής αξίας 157.582,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 20.485,68 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 178.067,68 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2017

Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ δέκα οχτώ (18) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 συνολικής καθαρής αξίας 215.414,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 28.003,80 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 243.417,80 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2018

α) Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 συνολικής καθαρής αξίας 43.015,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 5.591,95 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 48.606,95€.

β) Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ δεκαοκτώ (18) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 συνολικής καθαρής αξίας 240.790,70€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 31.302,92€ ήτοι συνολικής αξίας 272.093,62€.

γ) Η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ δέκα τρία (13) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 συνολικής καθαρής αξίας **115.444,00 ευρώ** πλέον ΦΠΑ 13% ποσού **15.007,72 ευρώ** ήτοι συνολικής αξίας **130.451,72 ευρώ**.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε για το **φορολογικό έτος 2016 πλεόνασμα πωλήσεων 3.429 κιλών** στο είδος «Ελιές Καλαμών», δηλαδή αγορές 3.429 κιλών χωρίς την ύπαρξη φορολογικών στοιχείων. Επειδή ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει το πλήθος των συναλλαγών για τις οποίες δεν ζητήθηκαν, δεν ελήφθησαν και δεν εξεδόθησαν φορολογικά στοιχεία, καθώς και την αξία κάθε συναλλαγής, τον ακριβή χρόνο πραγματοποίησης της και τους αντισυμβαλλόμενους (προμηθευτές), δέχτηκε ότι, η ατομική επιχείρηση, αφού δεν ζήτησε και δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία και σε περίπτωση αγοράς από μη υπόχρεο ή αρνήσεως, δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) δικό της Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο (Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αγοράς, συνολικής αξίας **3.429,00 €** (3.429 κιλά x 1,00 €/κιλό).

Για το **φορολογικό έτος 2017 πλεόνασμα πωλήσεων 48.941 κιλών** στο είδος «Ελιές Καλαμών», δηλαδή αγορές 48.941 κιλών χωρίς την ύπαρξη φορολογικών στοιχείων. Επειδή ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει το πλήθος των συναλλαγών για τις οποίες δεν ζητήθηκαν, δεν ελήφθησαν και δεν εξεδόθησαν φορολογικά στοιχεία, καθώς και την αξία κάθε συναλλαγής, τον ακριβή χρόνο πραγματοποίησης της και τους αντισυμβαλλόμενους (προμηθευτές), δέχτηκε ότι, η ατομική επιχείρηση, αφού δεν ζήτησε και δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία και σε περίπτωση αγοράς από μη υπόχρεο ή αρνήσεως, δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) δικό της Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο (Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αγοράς, συνολικής αξίας **48.941,00€** (48.941 κιλά x 1,00 €/κιλό).

Για το **φορολογικό έτος 2018 πλεόνασμα πωλήσεων 20.694 κιλών** στο είδος «Ελιές Καλαμών», δηλαδή αγορές 20.694 κιλών χωρίς την ύπαρξη φορολογικών στοιχείων. Επειδή ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει το πλήθος των συναλλαγών για τις οποίες δεν ζητήθηκαν, δεν ελήφθησαν και δεν εξεδόθησαν φορολογικά στοιχεία, καθώς και την αξία κάθε συναλλαγής, τον ακριβή χρόνο πραγματοποίησης της και τους αντισυμβαλλόμενους (προμηθευτές), δέχτηκε ότι, η ατομική επιχείρηση, αφού δεν ζήτησε και δεν έλαβε φορολογικά στοιχεία και σε περίπτωση αγοράς από μη υπόχρεο ή αρνήσεως, δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) δικό της Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο (Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αγοράς, συνολικής αξίας **20.694,00 €** (20.694 κιλά x 1,00 €/κιλό), σε αντίθεση με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 8 και 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3 και 5 του ίδιου νόμου και τις διατάξεις της ΠΟΛ 1003/2014.

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα ακόλουθα:

A. Φορολογία εισοδήματος

Ο έλεγχος της ΔΟΥ Σπάρτης προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος, λογιστικά, κρίνοντας ότι το ποσό που αντιστοιχεί στο διαπιστωθέν πλεόνασμα πωλήσεων κάθε φορολογικής περιόδου θα πρέπει να προστεθεί στις αγορές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, το δε ποσό που αντιστοιχεί στην αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, θα πρέπει να αφαιρεθεί από τις αγορές του προσφεύγοντος, λόγω της εικονικότητας των συναλλαγών. Ήτοι προσδιορίστηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

Φορολογικό έτος	2016	2017	2018
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:			
Από:	157.582,00	215.414,00	43.015,00
Από:			240.790,70
Από:			115.444,00
Σύνολο ληφθέντων εικονικών στοιχείων	157.582,00	215.414,00	399.249,70

Φορολογικό έτος	2016	2017	2018
Μείον: πλεόνασμα πωλήσεων	3.429,00	48.941,00	20.694,00
Λογιστική διαφορά	154.153,00	166.473,00	378.555,70

B. Φ.Π.Α

Για την ατομικής επιχείρηση του προσφεύγοντος, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000, λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων, ήτοι:

Για το φορολ. έτος **2016** φορολογητέες εισροές **157.582,00€** και φόρος εισροών **20.485,68€**

Για το φορολ. έτος **2017** φορολογητέες εισροές **215.414,00€** και φόρος εισροών **28.003,80€**

Για το φορολ. έτος **2016** φορολογητέες εισροές **399.249,70€** και φόρος εισροών **51.902,59€**

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Σπάρτης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόσπιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	154.153,15€	67.708,47€	33.854,24€	13.179,63€	114.742,34€
2	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	166.473,00€	71.554,92€	35.777,46€	13.922,83€	121.255,21€
3	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2018	378.555,70€	168.328,96€	84.164,48€	35.131,39€	287.624,83€
4	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2016	157.582,15€	15.404,49€	7.702,25€		23.106,74€
5	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2017	215.414,00€	37.894,39€	18.947,20€		56.841,59€
6	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2018	399.249,70€	2.539,59€	1.269,80€		3.809,39€
Σύνολα					363.430,82€	181.715,43€	62.233,85€	607.380,10€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και επιδίκων τιμολογίων δεδομένου ότι τα απολογηθέντα αγαθά πωλήθηκαν και παραδόθηκαν στον προσφεύγοντα.
- 2) Ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, τα τιμολογηθέντα εμπορεύματα παρασχέθηκαν πραγματικά, άρα η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο των εκδοτών, δεδομένου δε ότι ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος λήπτης, οι επίδικες πράξεις επιβολής φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, ανίσχυρες και άκυρες.
- 3) Ακόμα και ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ, των εν λόγω τιμολογίων από το ΦΠΑ εκροών, καθόσον υπήρξε καλόπιστος λήπτης, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.
- 4) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων-αοριστία εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου

αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **Εικονικό** είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 - ΚΦΔ (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ίδιου κώδικα** 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» και με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ίδιου κώδικα** ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2)

Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, όπως προκύπτει από την από **08/10/2021** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της **ΥΕΔΔΕ Πάτρας**, καθώς και από τις από **10/03/2022** εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και **ΦΠΑ της ΔΟΥ Σπάρτης**:

Α) Η επιχείρηση με **ΑΦΜ:**, η οποία εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στο διάστημα από **10/07/2018** έως **10/08/2018**, **18** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **240.790,70€** με τα οποία φέρεται να πούλησε ακατέργαστες – αδιάλλακτες ελιές, συνολικού βάρους **178.330 κιλών**, είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη** και τα εκδοθέντα απ' αυτήν στοιχεία είναι **εικονικά στο σύνολό τους**. Ειδικότερα οι λόγοι της εικονικότητας, προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση δεν εκπλήρωσε τις φορολογικές της υποχρεώσεις ως προς τη φορολογία εισοδήματος, τον ΦΠΑ και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) πελατών προμηθευτών κατά το ελεγχόμενο έτος, ούτε ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου,
- ✓ Δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα ως έδρα της, ενώ διαπιστώθηκε ότι εκεί λειτουργούσε άλλη επιχείρηση τουλάχιστον από **25/07/2018** και μετά, ενώ οι εγκαταστάσεις του υποκαταστήματος βρέθηκαν κλειδωμένες και από πληροφορίες περιοίκων διαπιστώθηκε ότι ήταν ανενεργές την τελευταία πενταετία,
- ✓ Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, κατά το έτος **2018** δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων ικανές να δικαιολογήσουν τις φερόμενες πωλήσεις, ενώ κατά το προηγούμενο έτος, δεν διέθετε ούτε αγορές ούτε πωλήσεις εμπορευμάτων,

- ✓ Τα επίμαχα εμπορεύματα, φέρονται να διακινήθηκαν με το υπ' αριθ. ΦΙΧ αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του λήπτη των τιμολογίων, μικτού βάρους 5.600 κιλών, ενώ η ποσότητα των ελιών που φέρεται να μεταφέρθηκε, υπερβαίνει σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις κατά 50% το μέγιστο επιτρεπόμενο βάρος,
- ✓ Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, φέρονται να εξοφλήθηκαν με μετρητά,
- ✓ Κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2018 έως 31/08/2018 υπήρχε μηδενική κατανάλωση ύδατος και κατά τον 2^ο έως τον 5^ο μήνα του 2018 μηδενική κατανάλωση ρεύματος.
- ✓ Δεν αποδείχθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση ασκούσε οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα από 01/01/2013 και εντεύθεν, ενώ οι όποιες συναλλακτικές πράξεις αφορούσαν πώληση παγίων στοιχείων ή πολύ μικρές ποσότητες εμπορεύσιμων,
- ✓ Από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης που διενεργήθηκε στη λήπτρια επιχείρηση, στο είδος «Ελιές Καλαμών», διαπιστώθηκε έλλειμμα πωλήσεων ύψους 261.216 κιλών, γεγονός που επιβεβαιώνει ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν αγορές από την ως άνω εκδότρια εταιρεία.

Β) Η επιχείρηση με ΑΦΜ:, η οποία εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στο διάστημα από 02/10/2018 έως 28/12/2018, 13 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 115.444,00€ με τα οποία φέρεται να πούλησε ακατέργαστες – αδιάλλακτες ελιές, συνολικού βάρους 74.480 κιλών, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα εκδοθέντα απ' αυτήν στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους. Ειδικότερα οι λόγοι της εικονικότητας, προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου και συνοπτικά είναι οι εξής:

- ✓ Η κύρια δραστηριότητα της εκδότριας επιχείρησης είναι «εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών», καθώς και 28 δευτερεύουσες δραστηριότητες, στις οποίες δεν περιλαμβάνεται το εμπόριο ελιών ή αγροτικών προϊόντων κλπ.
- ✓ Δεν εκπλήρωσε τις φορολογικές της υποχρεώσεις ως προς τη φορολογία εισοδήματος και τον ΦΠΑ κατά το ελεγχόμενο έτος, ούτε ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου, ενώ όπως δήλωσε ο νόμιμος εκπρόσωπός της, στην πράξη η εταιρεία δεν λειτούργησε ποτέ και δεν πραγματοποίησε καμιά συναλλακτική - εμπορική δραστηριότητα,
- ✓ Δεν απασχόλησε προσωπικό, καθόσον δεν έχει κάνει απογραφή στον ΕΦΚΑ,
- ✓ Δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα ως έδρα της, ενώ κατά δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου η εγκατάσταση ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε για εμπορική δραστηριότητα, ενώ η έκταση αυτής 18,50 τ.μ. δεν επαρκούσε για την αποθήκευση των ανωτέρω ποσοτήτων ελιών,
- ✓ Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, κατά το έτος 2018 δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων ικανές να δικαιολογήσουν τις φερόμενες πωλήσεις, ενώ κατά το προηγούμενο έτος, δεν διέθετε ούτε αγορές ούτε πωλήσεις του είδους ελιές,
- ✓ Τα επίμαχα εμπορεύματα, φέρονται να διακινήθηκαν με το υπ' αριθ. ΦΙΧ αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του λήπτη των τιμολογίων, μικτού βάρους 5.600 κιλών, και με το υπ' αριθ. ΦΔΧ αυτοκίνητο, χωρίς για τις διακινήσεις αυτές, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, να έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- ✓ Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, φέρονται να εξοφλήθηκαν με μετρητά,
- ✓ Από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης που διενεργήθηκε στη λήπτρια επιχείρηση, στο είδος «Ελιές Καλαμών», διαπιστώθηκε έλλειμμα πωλήσεων ύψους 261.216 κιλών, γεγονός που επιβεβαιώνει ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν αγορές από την ως άνω εκδότρια εταιρεία.

Γ) Ο αγρότης ειδικού καθεστώτος με ΑΦΜ:, ο οποίος εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στο διάστημα από 10/06/2015 έως 26/08/2018, 35 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 428.611,00€ με τα οποία φέρεται να πούλησε ακατέργαστες – αδιάλλακτες ελιές, συνολικού βάρους 242.025 κιλών, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους. Ειδικότερα οι λόγοι της εικονικότητας, προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου και συνοπτικά είναι οι εξής:

- ✓ Ο ίδιος ο εκδότης των στοιχείων και τα στενά μέλη του οικογενειακού του περιβάλλοντος, καταγγέλλουν ως εικονικά στο σύνολό τους τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία,

- ✓ Δεν εκπλήρωσε τις φορολογικές του υποχρεώσεις που απορρέουν από την έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και τον ΦΠΑ, ούτε ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου, ενώ όπως δήλωσε ο νόμιμος εκπρόσωπός της, στην πράξη η εταιρεία δεν λειτούργησε ποτέ και δεν πραγματοποίησε καμιά συναλλακτική - εμπορική δραστηριότητα,
- ✓ Δεν απασχόλησε εργατικό δυναμικό, ικανό να καλλιεργήσει και κυρίως να συλλέξει τις ως άνω φερόμενες ως πωληθείσες ποσότητες ελιών,
- ✓ Δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα ως έδρα της, ενώ κατά δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου η εγκατάσταση ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε για εμπορική δραστηριότητα, ενώ η έκταση αυτής 18,50 τ.μ. δεν επαρκούσε για την αποθήκευση των ανωτέρω ποσοτήτων ελιών,
- ✓ Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων ικανές να δικαιολογήσουν τις φερόμενες πωλήσεις,
- ✓ Τα επίμαχα στοιχεία, δεν αναφέρουν το αυτοκίνητο με το οποίο φέρονται να διακινήθηκαν τα αγαθά που περιγράφονται σ' αυτά,
- ✓ Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, φέρονται να εξοφλήθηκαν με μετρητά,
- ✓ Από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης που διενεργήθηκε στη λήπτρια επιχείρηση, στο είδος «Ελιές Καλαμών», διαπιστώθηκε έλλειμμα πωλήσεων για το έτος 2015 ύψους 200.974 Kgr, για το έτος 2016 ύψους 100.506 Kgr, για το έτος 2017 ύψους 50.199 Kgr, κιλών και για το έτος 2018 ύψους 261.216 Kgr, γεγονός που επιβεβαιώνει ότι ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν αγορές από τον ως άνω εκδότη,

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

Α) Ως προς την εκδότρια επιχείρηση ότι οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους, οι δε διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής είναι ανατιολόγητες και αναπόδεικτες καθόσον το πραγματικό των συναλλαγών αποδεικνύεται τόσο από την από 07.08.2020 Υπεύθυνη Δήλωση του Διευθύνοντος Συμβούλου της ως άνω προμηθεύτριας εταιρείας (Σχετ. 7), όσο και από την υπ' αριθ. 3212/2020 Συμβολαιογραφική Πράξη Εμφάνισης και Δηλώσεων (Σχετ. 8) του ίδιου ενώπιον της Συμβολαιογράφου, Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του έτους εσοδείας στα φορολογικά στοιχεία, ότι η χαμηλή τιμή πώλησης δικαιολογείται από το έτος εσοδείας (2012), ότι η μη απασχόληση εργατικού δυναμικού, ότι είχε μηδενική κατανάλωση ρεύματος, ότι οι πωληθείσες ποσότητες προέρχονται από την απογραφή του έτους 2012. Τα ανωτέρω στοιχεία δεν αποτελούν νέα στοιχεία, εξετάστηκαν από την ελεγκτική αρχή και απορρίφθηκαν, ενώ κανένα νέο στοιχείο και δεδομένο δεν αναφέρεται, ικανό να ανατρέψει τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου.

Β) Ως προς την εκδότρια επιχείρηση ότι οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους, οι δε διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής είναι ανατιολόγητες και αναπόδεικτες καθόσον το πραγματικό των συναλλαγών αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά και ειδικότερα από το γεγονός ότι «από πληροφορίες είχε ενημερωθεί ότι υπήρχε «πλανόδιος» πωλητής που στάθμευε επί της με στοιχεία «.....», προς τον οποίο προσέτρεξε, όπως ενδεχόμενα και άλλοι έμποροι, προκειμένου να προμηθευτεί ποσότητες ελαιών. Μετέβαινε στην συγκεκριμένη τοποθεσία με το φορτηγό Ι.Χ. ιδιοκτησίας του, έλεγχε το εμπόρευμα και αγόραζε επί τόπου, όση ποσότητα είχε ανάγκη ανάλογα και με τη ποιότητα που διαπίστωνε, ενώ η πληρωμή απαιτείτο να γίνεται υποχρεωτικά με μετρητά, επί τόπου, καθώς ο ως άνω έμπορος δεν διατηρούσε στεγασμένες επαγγελματικές εγκαταστάσεις...», πλην όμως είναι τουλάχιστον ασυνήθιστο και μη συμβατό με τα συναλλακτικά και εμπορικά ήθη, για το είδος ελιές καλαμών που φέρεται ότι διακινήθηκε, να είναι αντικείμενο αγοραπωλησίας πλανόδιου εμπόρου, και λόγω της φύσης του εμπορεύματος καθώς προορίζεται προς βρώση, των μεγάλων ποσοτήτων που διακινήθηκαν, καθώς και της περιοχής που έλαβαν χώρα αυτές,

αφού πρόκειται για κατ' εξοχή ελαιοπαραγωγική περιοχή, στην οποία οι παραγωγοί και οι έμποροι που δραστηριοποιούνται γνωρίζονται μεταξύ τους και δεν θα πουλούσαν την παραγωγή τους σε κάποιον άγνωστο και τυχαίο μεσάζοντα – έμπορο.

Επειδή ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω στοιχεία:

- 1) Τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) των ετών 2016 – 2018 (Σχετ. 1-3), από τις οποίες προκύπτει ότι τα επίμαχα τιμολόγια έχουν συμπεριληφθεί σ' αυτές,
- 2) Την από 04/09/2018 Υπεύθυνη δήλωση του με την οποία δηλώνει ότι τα εκδοθέντα από αυτόν τιμολόγια έχουν εξοφληθεί και ότι ουδεμία απαίτηση διατηρεί εναντίον του (Σχετ. 4),
- 3) Την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) των ετών 2016 και 2017 (Σχετ. 5, 6, 10),
- 4) Την από 07/08/2020 Υπεύθυνη Δήλωση του Διευθύνοντος Συμβούλου της εταιρείας (Σχετ. 7), καθώς και την υπ' αριθ. /2020 Συμβολαιογραφική Πράξη Εμφάνισης και Δηλώσεων (Σχετ. 8) του ίδιου ενώπιον της Συμβολαιογράφου, σύμφωνα με τις οποίες ισχυρίζεται ότι στις αποθήκες του στο είχαν παραμείνει ελιές παραγωγικές αποθηκευμένες σε κλειστού τύπου δεξαμενές εσοδείας 2012 – 2014, όπως αναφέρεται στην απογραφή αποθήκης, τις οποίες πώλησε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία,
- 5) Προσκομίζει 11 τιμολόγια αγοράς από άλλους προμηθευτές (Σχετ. 9), από τα οποία προκύπτει ότι η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών έγινε με το ίδιο μεταφορικό μέσο (.....) και με υπέρβαση του μικτού βάρους του ΦΙΧ,

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και ΔΟΥ Πάτρας) απέδειξαν ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές (πωλήσεις ελιών) για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ανωτέρω ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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),

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, 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 συναλλακτικός ανύπαρκτος) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **08/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, διατηρούντος ατομική επιχείρηση εμπορίας ελαίων, κατοίκου, και την **επικύρωση** των υπ' αριθ./2022,/2022 και/2022, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών **2016, 2017 και 2018** αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθ./2022,/2022 και/2022, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ** των ίδιων φορολογικών ετών αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Σπάρτης, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόσπμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	154.153,15€	67.708,47€	33.854,24€	13.179,63€	114.742,34€
2	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	166.473,00€	71.554,92€	35.777,46€	13.922,83€	121.255,21€
3	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2018	378.555,70€	168.328,96€	84.164,48€	35.131,39€	287.624,83€
4	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2016	157.582,15€	15.404,49€	7.702,25€		23.106,74€
5	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2017	215.414,00€	37.894,39€	18.947,20€		56.841,59€
6	 - 10/03/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2018	399.249,70€	2.539,59€	1.269,80€		3.809,39€
Σύνολα					363.430,82€	181.715,43€	62.233,85€	607.380,10€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

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.