



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Καλλιθέα: 29-05-2023

Αριθμός Απόφασης: 1391

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και γ) της υπ' αριθμ. /28-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ.54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τις από 28/12/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου, 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 τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 785,15€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 392,58€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **1.177,73€**.

β) Με την υπ' αριθ. /28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 490.772,11€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 245.386,06€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 105.767,09, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **841.925,26€**.

γ) Με την υπ' αριθ. /28-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **2.500,00€**, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 του ΚΦΔ, παράβαση που προβλέπεται στην παρ. 1η του άρθρου 54 του ΚΦΔ και επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2ε του ίδιου νόμου.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 28-12-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Προστίμου Άρθ. 54 ΚΦΔ και Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. /30-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος κατά τα ελεγχόμενα έτη, δραστηριοποιούνταν στο λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, η με αρ.πρωτ. /02-09-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, και η με αρ.πρωτ. /02-09-2022 πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία/βιβλία για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση, ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία μη προσκομίζοντας τα στοιχεία εσόδων καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των ΦΗΜ τους οποίους έκανε χρήση τα έτη 2016 και 2017.

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψαν τα κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2016

- 1) Διαπιστώθηκε η ασυμφωνία του ποσού της δήλωσης καταβολής ενοικίων στον πίνακα Ε του εντύπου Ε3 με τις εγγραφές στα τηρηθέντα βιβλία και δεδομένης της μη προσκόμισης αποδείξεων είσπραξης ενοικίων, ο έλεγχος καταλόγισε λογιστική διαφορά

ενοικίων ύψους 9.509,80€.

Ως εκ τούτου, το αποτέλεσμα της χρήσης προσδιορίστηκε ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2016	
Φορολογητέο αποτέλεσμα δήλωσης	-5.940,93
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	9.509,80
Φορολογητέο αποτέλεσμα ελέγχου	3.568,87

- 2) Δε διαφύλαξε τα ηλεκτρονικά αρχεία txt του με αριθμό μητρώου ΦΗΜ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.2 του Κ.Φ.Δ..

Για το φορολογικό έτος 2017

- 1) Διαπιστώθηκε η ασυμφωνία του ποσού της δήλωσης καταβολής ενοικίων στον πίνακα Ε του εντύπου Ε3 με τις εγγραφές στα τηρηθέντα βιβλία και δεδομένης της μη προσκόμισης αποδείξεων είσπραξης ενοικίων, ο έλεγχος καταλόγισε λογιστική διαφορά ενοικίων ύψους 9.510,84€.
- 2) Διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:
- (i) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία της κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01.01.2017– 31.12.2017 τετρακόσια είκοσι οκτώ (428) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, εκδόσεως της οντότητας «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.117.510,61€ πλέον ΦΠΑ 268.202,44€.
- (ii) Εξέδωσε τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59€ πλέον ΦΠΑ ποσού 284.902,48€, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 20-24 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, το αποτέλεσμα της χρήσης προσδιορίστηκε ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2017	
Φορολογητέο αποτέλεσμα δήλωσης	-20.861,20
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.127.021,45
Φορολογητέο αποτέλεσμα ελέγχου	1.106.160,25

Για το φορολογικό έτος 2022

- 1) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ. /2-9-2022 Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2016 και 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.2 του ΚΦΔ.

Στην συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα, στις 06/12/2022, δια μέσω θυροκόλλησης λόγω απουσίας, στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, το υπ' αριθ. /2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του ΚΦΔ. στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε με αποτέλεσμα την έκδοση των υπ' αρ. /28-12-2022 οριστικών πράξεων. Σημειώνεται ότι, ο προσφεύγων δεν προσφεύγει κατά της υπ' αριθ. /28-12-2022 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθμ. /28-12-2022 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, ποσού 250,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των υπ' αρ. /22, /22 και /22 προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας

τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η φορολογική αρχή δεν εξάντλησε ως όφειλε τις δυνατότητες επαλήθευσης της αλήθειας των συναλλαγών, καίτοι έχει το σχετικό βάρος, αλλά και τη νομική δυνατότητα, δεδομένου ότι οι συναλλαγές που χαρακτηρίζονται ως δήθεν εικονικές έχουν πράγματι λάβει χώρα.
 - Η είσοδος των καυσίμων στο πρατήριο του μπορεί να επαληθευτεί από την επισκόπηση των ηλεκτρονικών αρχείων txt των εν χρήσει ΦΗΜ που είναι συνδεδεμένα με το σύστημα εισροών-εκροών και προσβάσιμα από τη φορολογική αρχή στο ηλεκτρονικό αρχείο που τηρεί σχετικά το Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, καθώς τα ίδια ακριβώς αρχεία txt που βρίσκονταν στην κατοχή του προσφεύγοντος, καταστράφηκαν λόγω βλάβης στο ηλεκτρονικό σύστημα της επιχείρησής του.
 - Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη το κόστος μεταφοράς των καυσίμων, με το οποίο επιβαρυνόταν στις συναλλαγές του με την σε αντίθεση με ό,τι συνέβαινε στις συναλλαγές του με τον
- 2) Αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 3 του Ν.4337/2015- Παρανομία επιβολής προστίμου βάσει του άρθρου 54 ΚΦΔ.

Ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, με το **άρθρο 22 του ν.4172/2013** «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».*

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ** 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 διατηρηθεί 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. [...]». Περαιτέρω,

με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων 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, 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»

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. ΣΤΕ 506/2012. Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά 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). Περαιτέρω,

σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. **ΣτΕ 1184, 1126/2010**).

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 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*» και 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*».

Επειδή, με την από **28-12-2022** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής που αφορά την λήπτρια & εκδότρια προσφεύγουσα επιχείρηση, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

«*Για τη χρήση 2017, διαπιστώθηκαν αγορές καυσίμων τόσο από τον βασικό προμηθευτή της επιχείρησης, την, όσο και από τρίτο προμηθευτή, την επιχείρηση:, με ΑΦΜ, ο οποίος είχε έδρα στον οικισμό και είχε δηλώσει ως παρεπόμενη δραστηριότητα: ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ (ΠΡΑΤΗΡΙΟ) ΒΕΝΖΙΝΗΣ ΚΑΙ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ, με κύρια δραστηριότητα: ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ ΕΛΑΙΩΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ, ΟΡΥΚΤΕΛΑΙΩΝ, ΑΛΛΩΝ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ, ΒΑΡΕΩΝ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ Π.Δ.Κ.Α...Ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει βασική συνεργασία με την, η οποία είναι διαφορετική επιχείρηση από, με την οποία έχει βασική συνεργασία η προσφεύγουσα επιχείρηση.»*

Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει αν οι τιμολογούμενες συναλλαγές πράγματι πραγματοποιήθηκαν, προσδιόρισε τη συναλλακτική θέση της επιχείρησης και του βασικού του προμηθευτή: με ΑΦΜ ως εξής:

« - **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ** - με ΑΦΜ - **Α ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Η επιχείρηση με ΑΦΜ έκανε έναρξη εργασιών την 09/05/2014, μέχρι σήμερα δεν έχει κάνει διακοπή εργασιών, ως κύρια δραστηριότητα δηλώθηκε: **ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΗ ΓΙΑ ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ** με παρεπόμενη δραστηριότητα: **ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΤΕΡΕΩΝ, ΥΓΡΩΝ ΚΑΙ ΑΕΡΙΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ**, με έδρα επί της οδού

Με βάση το μηχανογραφικό πρόγραμμα taxis, με τα υπάρχοντα στοιχεία, η φερόμενη εμπορία καυσίμων αφορά την έδρα της επιχείρησης επί της

Για την υπό έλεγχο χρήση 2017, η αναφερόμενη επιχείρηση δε δήλωσε τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, δε δηλώθηκαν συναλλαγές με τρίτες χώρες και δε δήλωσε την απασχόληση προσωπικού. Με βάση τις ΜΥΦ της οικείας χρήσης η επιχείρηση δήλωσε την έκδοση στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας **1.084.030,15€** και με βάση την ΜΥΦ τρίτων η έκδοση στοιχείων εσόδων ανήλθε σε **1.084.480,15€**. Για την υπό έλεγχο χρήση 2017, η επιχείρηση υπέβαλλε μηδενική ΜΥΦ εξόδων και με βάση τις ΜΥΦ τρίτων δε δηλώνεται ως αγοραστής εμπορευμάτων (η ΜΥΦ εξόδων βάσει συμβαλλόμενων τρίτων φέρει ποσό ύψους 3,25€ το οποίο είναι άνευ ελέγχου).

Δεδομένης της μη διενέργειας αγορών εσωτερικού, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, εισαγωγών από τρίτες χώρες, της μη απασχόλησης προσωπικού προκύπτει ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ δεν ήταν σε συναλλακτική θέση να διενεργήσει τις πωλήσεις εμπορευμάτων σύμφωνα με την τιμολόγηση.

Από τις συνολικές δηλωθείσες πωλήσεις ύψους **1.084.030,15€**, οι πωλήσεις προς τη δεύτερη επιχείρηση, με ΑΦΜ ανέρχονται σε **1.069.580,15€** και κρίνονται εικονικές ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής καθόσον στην Α επιχείρηση δεν υπήρχαν εισροές υλικών και εργασίας οι οποίες να είναι συναφείς με τις φερόμενες πωλήσεις σύμφωνα με την τιμολόγηση.

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ δεν είναι κάτοχος Φορτηγού Ιδιωτικής Χρήσεως.

- **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ** - - ΑΦΜ - **Β ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

Η ελεγχόμενη επιχείρηση: με ΑΦΜ, έκανε έναρξη εργασιών την 22/02/2017 και προέβη σε διακοπή εργασιών την 15/04/2019, με αντικείμενο εργασιών: **ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ ΕΛΕΑΙΩΝ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ, ΟΡΥΚΤΕΛΑΙΩΝ, ΑΛΛΩΝ ΛΙΠΑΝΤΙΚΩΝ, ΒΑΡΕΩΝ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ Π.Δ.Κ.Α.** και έδρα στον οικισμό

Η αναφερόμενη επιχείρηση είναι πρατήριο καυσίμων και έχει βασικό προμηθευτή την εταιρεία:, με ΑΦΜ, οι αγορές από την οποία τη χρήση 2017 ανήλθαν σε **297.149,12€** και οι εικονικές αγορές καυσίμων από την Α επιχείρηση ανήλθαν σε **1.069.580,15€**.

Η επιχείρηση τη χρήση 2017 δήλωσε πωλήσεις σε τρίτες επιχειρήσεις εκτός της επιχείρησης ύψους **290.468,45€**, το οποίο είναι συναφές με τις πραγματικές αγορές από την ύψους **297.149,12€**.

Η επιχείρηση έλαβε εικονικά τιμολόγια από την Α επιχείρησης ύψους **1.069.580,15€** και εξέδωσε εικονικά τιμολόγια προς την ελεγχόμενη επιχείρηση ύψους **1.117.510,65€**, ποσά τα οποία είναι συναφή.

Για την επιχείρηση, για τη χρήση 2017 διαπιστώθηκε η συνάφεια των πραγματικών αγορών με τις πωλήσεις σε τρίτες επιχειρήσεις εκτός της επιχείρησης και διαπιστώθηκε η συνάφεια του ποσού λήψης από τον με το ποσό της έκδοσης προς την ελεγχόμενη επιχείρηση

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν ήταν κάτοχος Φορτηγού Ιδιωτικής Χρήσεως.

- Για την εκδότρια προσφεύγουσα επιχείρηση (.....) διαπιστώθηκαν τα εξής:
Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι πρατήριο υγρών καυσίμων και πέραν της και του εικονικού προμηθευτή:, δεν διαπιστώθηκε η προμήθεια καυσίμων από έτερη επιχείρηση πετρελαιοειδών.

Για τη χρήση 2017 οι πραγματικές αγορές καυσίμων από την ανήλθαν βάσει τηρηθέντων βιβλίων σε 2.298.025,17€, ποσό το οποίο είναι συναφές με τη διενέργεια λιανικών πωλήσεων ύψους 2.277.822,63€.

Διαπιστώθηκε η δήλωση διενέργειας χονδρικών πωλήσεων μεγάλου ύψους. Πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος απομόνωσε από τα τηρηθέντα βιβλία τις χονδρικές πωλήσεις καθαρής αξίας άνω των 500,00€.

[...]

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα των σχετικώς εκδοθέντων τιμολογίων ώστε να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση αυτών.

Δεδομένης της μη προσκόμισης των εκδοθέντων τιμολογίων, ο έλεγχος δεν γνωρίζει τα καύσιμα πού τιμολογούνται και αν η εξαγωγή αυτών δικαιολογείται από το σύστημα εισροών εκροών της επιχείρησης καθόσον δεν προσκομίστηκαν τα ηλεκτρονικά αρχεία txt των εν χρήση ΦΗΜ οι οποίοι ήταν συνδεδεμένοι με το σύστημα εισροών εκροών.

Επίσης ο έλεγχος δεν γνωρίζει αν τα αναφερόμενα τιμολόγια εκδόθηκαν σε αντικατάσταση μιας ή περισσοτέρων Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης.

Δεδομένου του γεγονότος ότι διαπιστώθηκε η συνάφεια των λιανικών πωλήσεων με τις πραγματικές αγορές της και τη μη διαπίστωση προμήθειας καυσίμων από έτερη επιχείρηση πέραν της και του εικονικού προμηθευτή, ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ήταν σε συναλλακτική θέση να διενεργήσει τις αναφερόμενες πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.187.096,59€ και διαπιστώθηκε η συνάφεια της έκδοσης των αναφερόμενων τιμολογίων με την αξία των ληφθέντων τιμολογίων από την επιχείρηση καθαρής αξίας 1.117.510,61€.»

Επειδή, στις ΜΥΦ χρήσεως 2017 η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα δήλωσε τη λήψη τιμολογίων καθαρής αξίας 1.117.510,61€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 268.202,44€, σε συμφωνία με τη δήλωση της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, δεδομένων των κατωτέρω, ήτοι:

1. Της συναλλακτικής θέσης των επιχειρήσεων με ΑΦΜ και με ΑΦΜ,
2. Τη συνάφεια των πωλήσεων της επιχείρησης σε τρίτες επιχειρήσεις, εκτός της επιχείρησης του προσφεύγοντα, με τις πραγματικές αγορές της,
3. Τη συνάφεια των εικονικών αγορών της επιχείρησης από την επιχείρηση με τις πωλήσεις προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα, προέκυψε ότι:

Τη χρήση 2017, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα ζήτησε και έλαβε τετρακόσια είκοσι οκτώ (428) τιμολόγια, καθαρής αξίας 1.117.510,61€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 3 παρ.1, 5 παρ.1, 8 παρ.1 και 11 παρ.1 των ΕΛΠ-ν.4308/2014.

Επειδή, πέραν της λήψης των εικονικών τιμολογίων στην από με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος σχετικά με τη συναλλακτική θέση της προσφεύγουσας επιχείρησης, τη χρήση 2017, αναφέρεται ότι διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. Η λήψη τιμολογίων από την επιχείρηση καθαρής αξίας 1.117.510,61€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής,
2. Η συνάφεια των λιανικών πωλήσεων με τις πραγματικές αγορές της,

3. Η μη προσκόμιση των σχετικώς εκδοθέντων τιμολογίων ώστε να διαπιστωθεί αν συνιστούν τιμολογήσεις μιας ή περισσότερων ΑΛΠ,
4. Η μη προσκόμιση των ηλεκτρονικών αρχείων txt των εν χρήση ΦΗΜ οι οποίοι ήταν συνδεδεμένοι με το σύστημα εκροών ώστε να τεκμηριωθεί η διενέργεια των πωλήσεων καυσίμων.

Επειδή, δεδομένων των ανωτέρω, προέκυψε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, τη χρήση 2017, **εξέδωσε** τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας **1.187.096,59€**, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 3 παρ.1, 5 παρ.1, 8 παρ.1 και 11 παρ.1 των ΕΛΠ-ν.4308/2014.

Συνολικά η αλυσίδα της έκδοσης και λήψης των εικονικών τιμολογίων για τη χρήση 2017 διαμορφώθηκε ως ακολούθως:

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΑΦΜ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ	ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ	ΠΡΑΓΜ. ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΠΡΑΓΜ. ΑΓΟΡΕΣ
1	1.084.030,15	0,00	0,00	0,00
2	1.117.510,65	1.069.580,15	290.468,45	297.149,12
3	1.187.096,59	1.117.510,61	2.277.822,63	2.298.025,17

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι άπασες οι συναλλαγές της ατομικής του επιχείρησης μετά της εκδότριας εταιρείας ήταν πραγματικές, αληθινές και τιμολογημένες ενώ η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε ελλιπώς την κρίση της περί εικονικότητας, αρκούμενη στην αντικειμενική του αδυναμία να προσκομίσει τα αρχεία txt, τα οποία θα μπορούσε να αναζητήσει στο ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την από **04/02/2023 Έκθεση Απόψεων** επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, «*οι αναφορές του προσφεύγοντος στο Υπουργείο Ανάπτυξης προβάλλονται αλυσιτελώς και εν γένει αβασίμως, διότι πρόκειται περί διαφορετικής υπηρεσίας, στην οποία δεν υπάρχει πρόσβαση μηχανογραφικά. Η αντίστοιχη εφαρμογή διαβίβασης της Α.Α.Δ.Ε. είναι το e-send, από την οποία για τη χρήση 2017 δεν ανακτήθηκαν ηλεκτρονικά αρχεία.*

Σας συνυποβάλουμε σχετικό στιγμιότυπο οθόνης, από το οποίο προκύπτει ότι (εκ των τριών ΦΤΜ) οι υπό στοιχεία και ΦΤΜ είναι συνδεδεμένοι με το σύστημα εισροών-εκροών και για τη χρήση 2017 δεν ανακτήθηκαν στη μηχανογραφική εφαρμογή e-send διαβιβασθέντα Ζ.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη το κόστος μεταφοράς των καυσίμων, με το οποίο επιβαρυνόταν στις συναλλαγές με την, σε αντίθεση με ό,τι συνέβαινε στις συναλλαγές του με τον

Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντα κρίνεται αναπόδεικτος, καθώς σύμφωνα με την από **28/12/2022 Έκθεση** μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναφέρεται ότι με βάση το με αριθμό-**30/11/2017** τιμολόγιο εκδόσεως του η τιμή προμήθειας του πετρελαίου κίνησης ήταν 0,95887€/λτ η οποία είναι μεγαλύτερη από την τιμή προμήθειας της ύψους 0,9315€ με βάση το με αριθμό/**28-11-2017 Τιμολόγιο** εκδόσεως της, το οποίο χρονικά είναι πλησιέστερο στην ημερομηνία της **30/11/2017** στην οποία λήφθηκε το με αριθ./**30-11-2017** τιμολόγιο. Στα προσκο-

μισθέντα τιμολόγια μηνός 11/2017 αναφέρεται ως τιμολογούμενο καύσιμο το diesel κίνησης και ως μέσο διακίνησης αναφέρεται το Φορτηγό με αριθμό κυκλοφορίας, μικτού βάρους 8 τόνων ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα. Δεδομένης της φερόμενης διακίνησης με ίδια μέσα, ήτοι μέσω του με αριθμό κυκλοφορίας ΦΙΧ, τα μεταφορικά κόστη βαρύνουν τον προσφεύγοντα κάνοντας την προμήθεια των τιμολογούμενων καυσίμων ακόμα πιο ακριβή.

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων εταιρεία δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

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

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων εταιρεία ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στον προσφεύγοντα, ο οποίος όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί έλλειψης αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και παράνομης αντιστροφής του ανατεθειμένου σε εκείνον βάρους απόδειξης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς την ακύρωση της υπ' αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

Επειδή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ./22 πράξης επιβολής προστίμου, διότι όπως ισχυρίζεται, παρανόμως του επιβλήθηκε πρόστιμο 2.500€ για δήθεν παραβίαση του άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι έπρεπε να εφαρμοστεί αναδρομικά η ελαφρύτερη διοικητική κύρωση που προβλέπει ο ν.4337/2015 για την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού για ανύπαρκτη συναλλαγή.

Επειδή, η υπ' αριθμ./28-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δε σχετίζεται με λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά με τη μη προσκόμιση και διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων txt του με αριθμό μητρώου ΦΗΜ, ως όφειλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου. β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία. 2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης,

εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...], η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1026/12-02-2018 με θέμα «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», αναφέρεται ότι:

«[...] Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ...».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δε διαφύλαξε ως όφειλε και δεν προσκόμισε, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου τα ηλεκτρονικά αρχεία των τηρούμενων φορολογικών μηχανισμών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 παρ.1 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αναδρομικής εφαρμογής του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 αλυσιτελώς και αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ και εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./27-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση: α) Της υπ' αριθμ./28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) Της υπ' αριθμ./28-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και γ) της υπ' αριθμ./28-12-2022 πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

1. Η με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	785,15 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	392,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.177,73 €

2. Η με αριθμό/28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	490.772,11 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	245.386,06 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	105.767,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	841.925,26 €

3. Η με αριθμό/ 28-12-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ., φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1 περ. η' και παρ.2 περ. ε' ΚΦΔ	2.500,00 €
---	------------

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.