



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1045**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
E-mail : ded.ath@aade.gr

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

4. Την από 19-01-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατοίκου Αττικής, οδός, κατά:

α) Της με αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της με αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της με αριθμ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-01-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την με αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ποσού 43.904,04€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 21.952,02€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.687,05€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 73.543,11€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του την δαπάνη που αφορά σε εξήντα επτά (67) εικονικά τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 111.316,80€, πλέον Φ.Π.Α. 26.167,97€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ. :

Β. Με την με αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, ποσού 26.167,97€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 13.083,98€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 39.251,95€.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα εξήντα επτά (67) εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016.

Γ. Με την με αριθμ. /2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. δ' της παραγρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με την περιπτ. γ' της παραγρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Η παράβαση αφορά σε μη ανταπόκριση από τον προσφεύγοντα στην υπ' αριθμ. πρωτ. /24-11-2022 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου άπαντα τα βιβλία που τηρήθηκαν και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία

θεώρησης 16-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής οι οποίες έλαβαν υπό όψη τους τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στο με αριθμ./25-01-2021 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με ελεγχόμενο τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων με Α.Φ.Μ. :

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ./0/9872/ 21-11-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο οποίος ασκούσε ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί λήψης, από τον ίδιο, εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, διότι οι συναλλαγές του με την εκδότρια των τιμολογίων αυτών ήταν πραγματικές. Αλλά, ακόμα και αν κριθεί ότι αποδεικνύεται από τον έλεγχο το συναλλακτικώς ανύπαρκτο της εκδότριας, αυτός σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό της εκδότριας των επίμαχων τιμολογίων.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η εκδότρια επιχείρηση διατηρούσε και λειτουργούσε επαγγελματική εγκατάσταση και δεν υπάρχει καμία διασταύρωση από τον έλεγχο ότι δεν υπήρχε στις εγκαταστάσεις αυτές το 2016. Ο έλεγχος δεν προέβη σε ουδεμία διασταύρωση ή επαλήθευση της υπόνοιας του περί της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εν λόγω εκδότριας επιχείρησης διερευνώντας μία προς μία τις συναλλαγές της με τους αντισυμβαλλόμενούς της.

2) Τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....» αντιστοιχούν με ακρίβεια σε αντίστοιχα τιμολόγια πωλήσεων που εξέδωσε σε πελάτες του. Ήτοι, για το κάθε τιμολόγιο αγοράς εμπορευμάτων αντιστοιχεί τιμολόγιο πώλησης, το οποίο αφορά τα ίδια είδη εμπορευμάτων, την ίδια ποσότητα αυτών και την ίδια ημερομηνία έκδοσης. Στην διεύθυνση αποστολής των Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής εκδόσεως αναγράφεται η διεύθυνση του πελάτη, διότι η αποστολή γινόταν απευθείας σε αυτόν και εν συνεχεία εξέδιδε το τιμολόγιο πώλησης στον πελάτη του.

Οι πληρωμές των τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπέζης. Ειδικότερα, το σύνολο των ελεγχόμενων τιμολογίων που έλαβε η επιχείρηση του εξοφλήθηκαν με καταθέσεις που πραγματοποιούσε στον τραπεζικό λογαριασμό του ως άνω εκδότη.

Για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν μπόρεσε να βρει τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά καταθέσεων.

3) Σε κάθε περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η επιχείρηση του ήταν καλόπιστη λήπτρια και οι συναλλαγές πραγματικές.

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκόμισε και επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή του:

- Είκοσι τέσσερα (24) Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής που έχουν εκδοθεί το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 από τον ως άνω εκδότη των επίμαχων τιμολογίων.
- Την με αρ. πρωτ. / 31.07.2014 πράξη δέσμευσης λογαριασμού καταθέσεων της της Ελλάδος που αφορά τον προσφεύγοντα.
- Αποδεικτικά Τραπεζικών καταθέσεων και μεταφορές εξόφλησης τιμολογίων σε φωτοαντίγραφα, ετών 2014 και 2015.
- Φορολογική ενημερότητα του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων χρήσεων 2014 – 2016.
- Αποδεικτικό γνωστοποίησης - Δήλωση μοναδικού ακατάσχετου τραπεζικού λογαριασμού με ημερομηνία δήλωσης 30/07/2014, της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων που αφορά τον προσφεύγοντα.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

« 5. 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 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 εκδύσαντα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013:

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

α)

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

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

.....

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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ:

« 1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η

Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ:

«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: [...]

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, [...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:[...]

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων»,] σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα [...]

Επειδή, εν προκειμένω, στις με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου του του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ. : είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2016.

Συγκεκριμένα, ως προς τον ως άνω εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται, τα κάτωθι:

1) Δεν στεγαζόταν στην δηλωθείσα έδρα του επί της οδού τα έτη 2014 και 2015 ενώ στην δηλωθείσα από τον Δεκέμβριο του 2015 έδρα του επί της οδού στην Αθήνα δεν δραστηριοποιήθηκε σε εμπορικές συναλλαγές. Από έρευνα που πραγματοποιήθηκε πρόκυψε ότι ήταν άγνωστος στις ως άνω διευθύνσεις.

2) Από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Υ.Μ. των δικών του και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων εμφανίζει στα έτη 2014-2015-2016 να έχει αγορές – δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 2.449,26€ ενώ αντίστοιχα εμφανίζει πωλήσεις καθαρής αξίας 7.834.858,59€.

3) δεν ανταποκρίθηκε σε σχετικής Προσκλήσεις της φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε φορολογικά βιβλία και στοιχεία.

4) Βάσει σχετικού εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα, δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

5) Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, σε πλείστες περιπτώσεις υπήρξε μεθόδευση από τον εν λόγω εκδότη εξόφλησης τιμολογίων όπου ο ίδιος καταθέτει χρηματικά ποσά στο τραπεζικό λογαριασμό του με αιτιολογίες ονόματα φερόμενων επιχειρήσεων – πελατών του, και στη συνέχεια προβαίνει άμεσα σε ανάληψή των εν λόγω ποσών από το ίδιο ή κοντινό τραπεζικό υποκατάστημα, με σκοπό την κατασκευή τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο [άρθρο 65](#) του Ν. [4174/2013](#) (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε 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 όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 11842010, 1126/2010).

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο ως άνω εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....» δεν είναι εικονικά καθώς αντιστοιχούν σε αντίστοιχα τιμολόγια πωλήσεων που εξέδωσε σε πελάτες του, ήτοι για το κάθε τιμολόγιο αγοράς εμπορευμάτων αντιστοιχεί τιμολόγιο πώλησης, το οποίο αφορά τα ίδια είδη εμπορευμάτων, την ίδια ποσότητα αυτών και την ίδια ημερομηνία έκδοσης.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε και επικαλείται τα προαναφερόμενα είκοσι τέσσερα (24) Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής που έχουν εκδοθεί το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 από τον ως άνω εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, πλην όμως δεν προσκόμισε, ούτε στην φορολογική αρχή από την οποία κλήθηκε με αριθμ. πρωτ./24-11-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή, το σύνολο των επίμαχων τιμολογίων τα οποία έλαβε το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 από τον ως άνω εκδότη, τα εκδοθέντα φορολογικά

στοιχεία αγορών δαπανών, εξόδων και πωλήσεων και συνεπώς και τα αντίστοιχα τιμολόγια που ισχυρίζεται ότι εξέδωσε στους πελάτες του και αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια, ούτε απέδειξε τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 16-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ, Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 19-01-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή του, ΑΦΜ, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

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

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

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

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	43.904,04€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	21.952,02€
Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης	7.687,05€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.543,11€

(αριθμ. Πράξης...../2022)

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	26.167,97€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	13.083,98€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.251,95€

(αριθμ. Πράξης/2022)

Φορολογικό έτος 2022

Γ. Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ: ποσού: 250,00€
(αριθμ. πράξης/2022)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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.