



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.12.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2587

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 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»..

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28.08.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του "..... του", με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αριθ., κατά: **1)** της υπ' αριθμ. /**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **2)** της υπ' αριθμ. /**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **3)** της υπ' αριθμ. /**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 & άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017, διαχειριστικής χρήσης 2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **4)** της υπ' αριθμ. /**2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 & άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017, διαχειριστικής χρήσης 2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **5)** της υπ' αριθμ. /**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **6)** της υπ' αριθμ. /**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **7)** της υπ' αριθμ. /**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής χρήσης 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **8)** της υπ' αριθμ. /**2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.08.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο 5.540,00 € επειδή ζήτησε και έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 13.850,00 € πλέον φπα 3.185,50 € για ανύπαρκτες συναλλαγές από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση "..... του" με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§1 & 14, 18§§2,5,9, και 19§18 του Π.Δ. 186/1992 και του άρθρου 19 § 4 ν. 2523/1997, παράβαση η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. β. ν. 4337/2015.

2) Με την υπ' αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο 1.820,00 € επειδή ζήτησε και έλαβε δύο (2) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.550,00 € πλέον φπα 1.046,50 € για ανύπαρκτες συναλλαγές από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση "..... του" με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§1 & 14, 18§§2,5,9, και 19§18 του Π.Δ. 186/1992 και του άρθρου 19 § 4 ν. 2523/1997, παράβαση η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. β. ν. 4337/2015.

3) Με την υπ' αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 & άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017, διαχειριστικής χρήσης 2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο 1.592,75 € επειδή δεν απέδωσε φπα, ως λήπτης εικονικών τιμολογίων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, παράβαση η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017.

4) Με την υπ' αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 & άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017, διαχειριστικής χρήσης 2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο 523,25 € επειδή δεν απέδωσε φπα, ως λήπτης εικονικών τιμολογίων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, παράβαση η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017.

5) Με την υπ' αριθ. υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 3.185,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 3.429,83 € και συνολικά 6.615,33 €.

6) Με την υπ' αριθ. υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 1.046,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 1.126,65 € και συνολικά 2.173,15 €.

7) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής χρήσης 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 4.752,18 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 5.116,67 €, εισφορά αλληλεγγύης 277,00 € και συνολικά 10.145,85 €

8) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Η φορολογική αρχή στην προσπάθειά της να μην παρεκκλίνει από την έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ θεώρησε τα τιμολόγια εικονικά (μη πραγματική συναλλαγή) αφού θεωρεί ότι η επιχείρηση «..... του» είναι μη υπαρκτή (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη) και όχι ως προς τη συναλλαγή.

2. καλόπιστα ως λήπτης δεν θα μπορούσε να γνωρίζει για το κατά πόσο είναι πραγματική επιχείρηση ή όχι ο εκδότης των στοιχείων, όταν ο συγκεκριμένος διατηρούσε ιστοσελίδα με πλήρη στοιχεία επικοινωνίας, ήρθε στο χώρο του λήπτη, παρουσίασε δείγματα δουλειάς του από κοντά και έτσι επήλθε η συμφωνία.

3. η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι η αξία του τιμολογίου είναι εικονική.

4. η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 45.Απαραίτητα στοιχεία

“ 1. Το δικόγραφο, εκτός από τα στοιχεία που απαιτούν ειδικότερες διατάξεις, πρέπει να προσδιορίζει σαφώς το είδος και το αντικείμενό του και να αναφέρει:

α) το δικαστήριο στο οποίο απευθύνεται,

β) τον τόπο και το χρόνο της σύνταξής του και

γ) αν υποβάλλεται μεν από φυσικό πρόσωπο, το όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, αριθμό φορολογικού μητρώου, την ηλεκτρονική διεύθυνση και την ακριβή διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας του ίδιου, του νόμιμου αντιπροσώπου του και, αν υπάρχουν, του δικαστικού πληρεξουσίου και του αντικλήτου του, αν υποβάλλεται δε από νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή ομάδα περιουσίας, την επωνυμία και την έδρα τους, τον αριθμό φορολογικού μητρώου, καθώς και το όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, αριθμό φορολογικού μητρώου, ηλεκτρονική διεύθυνση και την ακριβή διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας του εκπροσώπου τους και, αν υπάρχουν, του δικαστικού πληρεξουσίου και του αντικλήτου τους, ενώ, αν υποβάλλεται από το Δημόσιο, τον τίτλο της δημόσιας υπηρεσίας, ηλεκτρονική διεύθυνση και το όργανο που το εκπροσωπεί.....”

Άρθρο 46.Ελλείψεις

“Δικόγραφο, που δεν περιέχει τα προβλεπόμενα από τις παρ. 1 και 5 του προηγούμενου άρθρου στοιχεία, είναι άκυρο, εκτός αν αυτά προκύπτουν από την εκτίμηση του όλου περιεχομένου του.....”

Άρθρο 68.Περιεχόμενο του δικογράφου

“1. Το δικόγραφο της προσφυγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45, πρέπει ακόμη:

α) να μνημονεύει με ακρίβεια:

i. την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη,

ii. την αρχή που εξέδωσε την πράξη αυτήν ή που παρέλειψε την έκδοσή της,

iii. τους λόγους, οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα και

β) να περιέχει σαφώς καθορισμένο αίτημα.

2. Αίτημα της προσφυγής μπορεί να είναι:

α) η ολική ή μερική ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, ή

β) η τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1064/2017 με Θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

“1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων....”

Επειδή, με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν αναφέρει, ούτε το όνομα, ούτε επώνυμο, ούτε πατρώνυμο, ούτε αριθμό φορολογικού μητρώου, ούτε την ηλεκτρονική διεύθυνση και την ακριβή διεύθυνση της κατοικίας και του χώρου εργασίας του ίδιου, και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, είναι άκυρη.

Επειδή, όμως, από την εκτίμηση όλου του περιεχομένου του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα ως άνω στοιχεία του προσφεύγοντα, τα οποία παρέλειψε να αναφέρει με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, και σύμφωνα δε, με τις ως άνω διατάξεις, η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, γίνεται δεκτή και εξετάζεται.

Επειδή, αιτία ελέγχου των ως άνω διαχειριστικών χρήσεων, απετέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΕΞ 2019/03.12.2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ το με ημερομηνία θεώρησης 14.11.2019 Πληροφοριακό Δελτίο, με την από 07.10.2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, ν. 4093/2012, για την επιχείρηση “..... του” με Α.Φ.Μ., Υπηρεσίες Φορτοεκφόρτωσης & Στοίβασης Εμπορευματοκιβωτίων,

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκδόθηκε η υπ’ αριθμ./2020 εντολή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ για τη διενέργεια μερικού ελέγχου των διαχειριστικών χρήσεων 2012 και 2013, επειδή περιήλθαν εις γνώση της φορολογικής αρχής **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία**, καθότι προέκυψαν ευρήματα που δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 καθώς και των άρθρων 57 παρ. 1 & 2, 49 & 3 ν. 2859/2000.

Επειδή, στο [άρθρο 19§4](#) του ν. [2523/1997](#), που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. [άρθρο 55 παρ. 1](#) περίπτ. ε' και [66 παρ. 30\(2\)](#) του ν. [4174/2013](#)), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζοντα τα ακόλουθα:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, στο [άρθρο 18 παρ. 2](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ κρίθηκε ότι 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, 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, σύμφωνα με την υπ' αρ. **1238/2018 απόφαση του ΣτΕ**, (σκέψη 3): *“Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου*

αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρο 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρισίων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων”.

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων για τη διαχειριστική χρήση 2012 και 2013, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για ανύπαρκτες συναλλαγές από την συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση “.....”, με Α.Φ.Μ.....”, για μεν τη χρήση 2012 το υπ’ αρ./2012 Τ.Π., το οποίο εκδόθηκε για Πώληση Διαφημιστικών Φυλλαδίων και Χάρτινων Σακουλών, καθαρής αξίας 13.850,00 πλέον Φ.Π.Α. 3.185,50 € τον οποίο και εξέπεσε, για δε τη χρήση 2013 **α)** το υπ’ αρ./2013 ΔΑΤ καθαρής αξίας 2.350,00 πλέον Φ.Π.Α. 540,50 € τον οποίο και εξέπεσε, και **β)** το υπ’ αρ./2013 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 506,00 € τον οποίο και εξέπεσε, για Πώληση Διαφημιστικών Φυλλαδίων το πρώτο και διανομή διαφημιστικών φυλλαδίων το δεύτερο.

Επειδή, ως προκύπτει από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., εισοδήματος και φπα, ο ως άνω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων “.....” κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών, ήτοι:

- 1) Δεν διέθετε έδρα από την έναρξή της δραστηριότητάς του, διότι το κτίριο που είχε δηλώσει ως έδρα άσκησης των εργασιών {..... αριθμός στην} του είχε σφραγισθεί με ασφαλισμένη την εξώθυρα κατόπιν Εισαγγελικής Παραγγελίας από τον Ιανουάριο του έτους 2009 και έκτοτε ουδεμία επιχείρηση δραστηριοποιείται στο χώρο αυτό.
- 2) Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω ατομική επιχείρηση αφού από αυτοψία που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στις 24.12.2012 διαπιστώθηκε ότι το κτίριο επί της οδού εξακολουθούσε να είναι σφραγισμένο και κλειδωμένο με εξωτερικό λουκέτο από τον Ιανουάριο 2009 και ούτε έχει υποβληθεί δήλωση μεταφοράς έδρας, ούτε έχει δηλωθεί άλλη εγκατάσταση (υποκατάστημα ή αποθηκευτικός χώρος).

Από δε τα λοιπά στοιχεία που συνέλεξε προέκυψε ότι στο τριώροφο κτίριο επί της οδού έχει διενεργηθεί καθαρισμός και απολύμανση από 23.01.2009 κατόπιν Εισαγγελικής Παραγγελίας και το κτίριο κατέστη πλέον κενό με ασφαλισμένη την εξώθυρα.

Κατόπιν των ανωτέρω στις 06/03/2013 η Φορολογική Διοίκηση προέβη στην αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της ελεγχόμενης οντότητας.

- 3) Με βάση τα στοιχεία των πληροφοριακών συστημάτων TAXIS και ELENXIS κάτοχοι του ακινήτου επί της οδού είναι η κα και ο κ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% έκαστος. Ο φορολογικός έλεγχος απέστειλε τα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2018 και ΕΜΠ/2018 έγγραφα στους ανωτέρω, προκειμένου να δοθούν πληροφορίες για την ύπαρξη μισθωτηρίου συμβολαίου με τον ελεγχόμενο. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 έγγραφο ο κ. απέστειλε στην Υπηρεσία μας αντίγραφο μισθωτηρίου συμβολαίου μεταξύ της κας και του ελεγχόμενου, με μηνιαίο μίσθωμα 250,00 € από 01-03-2011 έως 28-02-2012. Έκτοτε, αναφέρει, ότι το ακίνητο παραμένει κενό. Όμως όπως προκύπτει από τα ανωτέρω έγγραφα που απέστειλε στην υπηρεσία μας η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών όλο το κτίριο που βρίσκεται το συγκεκριμένο διαμέρισμα - γραφείο παραμένει κλειστό από την 23.01.2009.
- 4) Δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από τη Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης έχει δηλωθεί μόνο στη χρήση 2012 και με ένα μόνο φορολογικό στοιχείο πολύ μικρής αξίας εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της. Ενδεικτικά αναφέρουμε τη χρήση 2013 στην οποία εμφανίζει μηδενικές αγορές και οι αντίστοιχες πωλήσεις της ανέρχονται στο ποσό των 2.189.681,71 €.
- 5) Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ενώ εμφανίζει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αξίας 7.087,50 € το έτος 2012, αλλά για ενδοκοινοτικές συναλλαγές κατά την έναρξη έχει δηλώσει μόνο παροχή υπηρεσιών.
- 6) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, τον οποίο φέρεται να ενοικιάζει σε επίμαχα φορολογικά στοιχεία το έτος 2013.
- 7) Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό με εξειδικευμένες γνώσεις και μάλιστα γνώσεις πληροφορικής που απαιτούνται για τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε, αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας Υπηρεσίας οι εργαζόμενοι που φέρεται να απασχολήθηκαν από τον εν λόγω εργοδότη είναι ανειδίκευτοι εργάτες και φύλακες.
- 8) Δεν έχει απασχολήσει προσωπικό το επίμαχο χρονικό διάστημα του έτους 2012 που φέρεται να εκτελεί εργασίες, αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας Υπηρεσίας η εν λόγω επιχείρηση φέρεται να απασχόλησε μόνο οκτώ εργαζόμενους κατά το τελευταίο τρίμηνο του έτους 2012.
- 9) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το φορολογικό έτος 2012 έως σήμερα ενώ από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους στις χρήσεις 2012 και 2013 με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.
- 10) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για την καταβολή του φόρου που εισέπραξε στη χρήση 2013, ενώ οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που έχει υποβάλει για το έτος 2012 είναι ανακριβείς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων.
- 11) Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών από το έτος 2012 έως και σήμερα, ενώ έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους στην χρήση 2012 με 308 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.396.513,90 € και στην χρήση 2013 με 225 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.189,681,71 €.
- 12) Ένα μέρος από τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) που κατασχέθηκαν, αναγράφουν ως μεταφορικά μέσα με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές, **αριθμούς κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. που δεν υπάρχουν στο σύστημα οχημάτων του Υπουργείου Μεταφορών.**

- 13) Τα αναγραφόμενα στις φορτωτικές που κατασχέθηκαν, οι οποίες αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία διακίνησης που εκδόθηκαν συνενωμένα με τα στοιχεία αξίας, θέτουν εν αμφιβόλω την εκτέλεση πραγματικής μεταφοράς.
- 14) Σε όλα τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία έχει τεθεί σφραγίδα με πλήθος δραστηριοτήτων που δεν έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. ΙΕ' Αθηνών (αριθ. δήλωσης/2011) με ημερομηνία έναρξης εργασιών 22.03.2011 και κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες Φορτοεκφόρτωσης και στοίβασης εμπορευματοκιβωτίων. Κατά την έναρξη δήλωσε ως δευτερεύουσες δραστηριότητες υπηρεσίες φορτοεκφόρτωσης και στοίβασης φορτίων σε εγκαταστάσεις τερματικών σταθμών κάθε μέσου μεταφοράς, άλλες υπηρεσίες διαφήμισης και άλλες υπηρεσίες καθαρισμού Π.Δ.Κ.Α.
- 15) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ./2018 Πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτή λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε και στη με αριθ./2018 Σ.Δ.Ε. – Κλήση Προς Ακρόαση, αλλά ούτε και σε προγενέστερες προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών τους, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, *''Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.''*

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ' αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων, κατά τον χρόνο εκδόσεως αυτών, δεν εμφανίζεται σε καμία διεύθυνση να έχει έδρα και εγκατάσταση, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε ο προσφεύγων, ο οποίος μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, και συγκεκριμένα περί του ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη.

Επειδή, ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει,

Α) σε φωτοτυπία τα υπό κρίση τιμολόγια, καθώς και το αρ./2012 Δελτίο Αποστολής

Β) σε φωτοτυπία την με αρ./2012 Απόδειξη Είσπραξης ποσού 17.035,50 € που αφορά την εξόφληση του με αρ./2012 Τ.Π., και την με αρ./2013 Απόδειξη Είσπραξης ποσού 5.596,50 € που αφορά την εξόφληση των υπ' αρ./2013 ΔΑΤ και/2013 Τ.Π.Υ.

Γ) σε φωτοτυπία συναλλαγματικές λήξης 26.11.2012 αξίας 3.000,00 €, λήξης 12.11.2012 αξίας 3.000,00 €, λήξης 17.12.2012 αξίας 3.000,00 €, λήξης 29.10.2012 αξίας 3.000,00 €, λήξης 06.05.2013 αξίας 2.890,50 €, λήξης 15.10.2012 αξίας 2.035,60 €, και λήξης 03.12.2012 αξίας 3.000,00 €

Επειδή, με τον όρο **συναλλαγματική** εννοούμε το αξιόγραφο που κατονομάζεται ρητά συναλλαγματική, με το οποίο ένα πρόσωπο δίνει εντολή σε άλλο να πληρώσει σε τρίτο πρόσωπο ένα χρηματικό ποσό σε ορισμένο τόπο και χρόνο. Κύρια λειτουργία της συναλλαγματικής είναι η παροχή πιστώσεως, η οποία εκτείνεται από τον χρόνο έκδοσης της συναλλαγματικής μέχρι τον χρόνο λήψεως της συναλλαγματικής,

η δε εντολής πληρωμής της αναφέρεται μόνο σε χρηματικό ποσό, γι' αυτό και χαρακτηρίζεται η συναλλαγματική ως χρηματόγραφο.

Αυτός που δίνει εντολή πληρωμής και εκδίδει τη συναλλαγματική καλείται **εκδότης**, ενώ αυτός προς τον οποίο θα γίνει η πληρωμή καλείται **λήπτης** και είναι ουσιαστικά ο δικαιούχος της συναλλαγματικής. Κύριος οφειλέτης της συναλλαγματικής είναι ο **αποδέκτης** πληρωτής της, είναι δηλαδή το πρόσωπο που έδωσε τη δήλωση βούλησής του με την αποδοχή της συναλλαγματικής. Τότε καλείται αποδέκτης και καθίσταται ο κύριος οφειλέτης. Ωστόσο απέναντι στον κομιστή του αξιογράφου δεν ευθύνεται μόνο ο αποδέκτης αλλά επικουρικά και ο εκδότης καθώς και οι λοιποί οπισθογράφοι και οι τριτεγγυητές.

Επειδή, το άρθρο 1 του νόμου 5325/1932 «περί συναλλαγματικής και γραμματίου εις διαταγήν» ορίζει, ότι η συναλλαγματική πρέπει να περιέχει οκτώ τυπικά στοιχεία προκειμένου να είναι απολύτως έγκυρη.

1. Η λέξη "**Συναλλαγματική**" στο κείμενο του τίτλου *ν.5325/1932 άρ.1 περ.1*. Αν η συναλλαγματική εκδίδεται σε ξένη γλώσσα, μπορεί αντί της ελληνικής να αναγράφεται η αντίστοιχη ξένη λέξη *ν.5325/1932 άρ.1 περ.1*.

2. Ο **χρόνος της λήξης** *ν.5325/1932 άρ.1 περ.4*. Αν δεν σημειωθεί ο χρόνος λήξης, η συναλλαγματική θεωρείται πληρωτέα εν όψει *ν.5325/1932 άρ.2 εδ.2*. Αν σημειωθεί χρόνος λήξης, αλλά δεν είναι εν όψει, σε προθεσμία από την όψη, σε δήλη ημέρα ή σε προθεσμία από δήλη ημέρα, η συναλλαγματική είναι άκυρη *ν.5325/1932 άρ.33 εδ.1*. Η συναλλαγματική είναι επίσης άκυρη αν αναφέρονται διαδοχικοί χρόνοι λήξης της *ν.5325/1932 άρ.33 εδ.2*.

3. Η **εντολή περί πληρωμής** ορισμένου ποσού *ν.5325/1932 άρ.1 περ.2*. Η εντολή πρέπει να είναι απλή και καθαρή *ν.5325/1932 άρ.1 περ.2*.

4. Το **όνομα του πληρωτή**, δηλαδή αυτού που αναλαμβάνει να πληρώσει *ν.5325/1932 άρ.1 περ.3*. Συχνά, ο πληρωτής γίνεται και αποδέκτης της συναλλαγματικής, για το οποίο αρκεί να θέσει την υπογραφή του στο μπροστά μέρος της συναλλαγματικής *ν.5325/1932 άρ.25 παρ.1 εδ.3*. * Η υπογραφή του αποδέκτη δεν απαιτείται για την εγκυρότητα της συναλλαγματικής, αποτελεί όμως αποδεικτικό στοιχείο υπέρ του εκδότη περί τη σύναψη συμφωνίας για την αποδοχή της συναλλαγματικής.

5. Ο **τόπος της πληρωμής** *ν.5325/1932 άρ.1 περ.5*. Αν δεν αναφέρεται ο τόπος στον οποίο θα γίνει η πληρωμή, αναπληρώνεται από τον τόπο του πληρωτή *ν.5325/1932 άρ.2 εδ.3* ο οποίος θεωρείται και τόπος κατοικίας του πληρωτή *ν.5325/1932 άρ.2 εδ.3*.

6. Το **όνομα του προσώπου στον οποίο θα γίνει η πληρωμή** ή υπέρ του οποίου θα γίνει η πληρωμή *ν.5325/1932 άρ.1 περ.6*.

7. Ο **τόπος έκδοσης** και ο **χρόνος έκδοσης** της συναλλαγματικής *ν.5325/1932 άρ.1 περ.7*. Αν δεν αναγράφεται ο τόπος έκδοσης, αναπληρώνεται από τον αναγραφόμενο τόπο του εκδότη *ν.5325/1932 άρ.2 εδ.4*.

8. Η **υπογραφή του εκδότη** της συναλλαγματικής *ν.5325/1932 άρ.1 περ.8*.

Επειδή, η προσήκουσα αναγραφή των προαναφερομένων τυπικών στοιχείων της συναλλαγματικής, ενέχει καίρια σημασία για την εγκυρότητά της, καθώς από το συνδυασμό των άρθρων 1 και 2 § 1 του Ν.5325/1932, συνάγεται, ότι **η έλλειψη τους επιφέρει την απόλυτη ακυρότητα της συναλλαγματικής**. Εξαίρεση εντούτοις αποτελούν οι περιπτώσεις των στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου, τα οποία μπορούν με συγκεκριμένο τρόπο να αναπληρωθούν (ημερομηνία λήξης, τόπος πληρωμής και τόπος έκδοσης), χωρίς να θιχτεί τελικά το κύρος του αξιογράφου.

Περαιτέρω, η κατά το άρθρο 1 αριθ. 8 του Ν.5325/1932 **υπογραφή του εκδότη, πρέπει να είναι ιδιόχειρη και να τίθεται κάτω από το υπό στενή έννοια κείμενο του τίτλου**, ούτως ώστε να καλύπτει ολόκληρο το περιεχόμενο της συναλλαγματικής. Και ναι μεν συνήθως η υπογραφή του εκδότη τίθεται στο εμπρόσθιο κάτω δεξιό μέρος της συναλλαγματικής, κάτω από την προεκτυπωμένη ένδειξη «ο εκδότης», πλην όμως δεν αποκλείεται η υπογραφή του να τεθεί στη μέση ή στο αριστερό κάτω μέρος του τίτλου, αρκεί να καλύπτει το κείμενο αυτού και να μην καταλείπεται καμία αμφιβολία ως προς την ιδιότητα του υπογραφέως ως εκδότη της συναλλαγματικής. Τέτοια αμφιβολία δεν καταλείπεται, εάν κάτω από την υπογραφή του εκδότη αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του και η ιδιότητα αυτού ως εκδότη.

Εξάλλου, παρότι το άρθρο 1 αριθ. 3 του ίδιου νόμου ορίζει ως τυπικό στοιχείο της συναλλαγματικής την αναγραφή του ονόματος του πληρωτή της, η θέση της υπογραφής του τελευταίου δεν περιλαμβάνεται στα οκτώ τυπικά στοιχεία του κύρους της. Συνεπώς, η έλλειψή της δεν επηρεάζει την εγκυρότητα του αξιογράφου, ούτε την ευθύνη των λουπών υπογραφών του, όπως ο εκδότης, οι οπισθογράφοι και οι τριτεγγυητές.

Σε περίπτωση όμως αποδοχής της συναλλαγματικής, η κατά τα άρθρα 25 και 26 του Ν.5325/1932 δήλωση περί αποδοχής εκ μέρους του πληρωτή, δια της οποίας ο τελευταίος αναλαμβάνει πλέον την υποχρέωση να καταβάλλει το αναγραφόμενο ποσό κατά την ημερομηνία λήξης της συναλλαγματικής, απαιτεί τη θέση κάτω από τη λέξη «δεκτή» είτε της υπογραφής του πληρωτή είτε και άλλης παρόμοιας έκφρασης (π.χ. αποδέχομαι, θα πληρώσω κ.λπ.). **Αλλά και μόνη η υπογραφή του αποδέκτη στο εμπρόσθιο μέρος της συναλλαγματικής ισχύει κατά ρητή διάταξη νόμου ως αποδοχή αυτής (άρθρο 25 § 1 εδ. 3).**

Συνέπεια του χαρακτήρα της ευθύνης του αποδέκτη είναι ότι αυτός υποχρεούται στην πληρωμή του ποσού της συναλλαγματικής κατά τη λήξη της, με μόνη την αποδοχή αυτής, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή οποιασδήποτε άλλης τυπικής ή ουσιαστικής προϋπόθεσης, όπως η εμφάνιση της συναλλαγματικής προς πληρωμή κατά τη λήξη της στον τόπο πληρωμής ή η σύνταξη διαμαρτυρικού για τη μη πληρωμή αυτής. Άλλωστε, η διάταξη του άρθρου 53 § 1 Ν. 5325/1932 ρητώς εξαιρεί τον αποδέκτη από τις συνέπειες της έκπτωσης των δικαιωμάτων του κομιστή λόγω μη τήρησης των πιο πάνω προϋποθέσεων. Επιπλέον, σε περίπτωση που ο αποδέκτης της συναλλαγματικής δεν την πληρώσει κατά τη λήξη της, οφείλει, σύμφωνα με το άρθρο 48 Ν. 5325/1932, τόκους υπερημερίας από την επομένη της ημερομηνίας αυτής, χωρίς να απαιτείται όχληση του για την πληρωμή της συναλλαγματικής.

Επειδή, από τα παραπάνω προσκομιζόμενα σε φωτοτυπία παραστατικά, και από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, προκύπτουν τα εξής:

- Α) στα υπό κρίση τιμολόγια ο εκδότης αυτών αναγράφει διαφορετικές δραστηριότητες, ήτοι στα στοιχεία εκδόσεως 2012 ως δραστηριότητες αναγράφονται “Συσκευασίες-Φορτοεκφορτώσεις Εμπορευμάτων – Εργολαβίες-Καθαρισμοί κτιρίων – Τεχν. Έργα-Οικοδομές –Υπηρεσίες Διαφήμισης – Υλικά Συσκευασίας – Οικοδομών”, ενώ στα στοιχεία εκδόσεως 2013 ως δραστηριότητα αναγράφονται “Φορτώσεις Συσκευασίας Εμπόριο” και “Υπηρεσίες Φορτοεκφορτώσεις – Εμπορευμάτων – Υπηρεσίες Διαφήμισης”
- Β) στο υπ’ αρ./2012 ΔΑ δεν διακρίνεται ευκρινώς ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, ενώ στο υπ’ αρ./2013 ΔΑΤ δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου.
- Γ) για το υπ’ αρ./2013 Τ.Π.Υ. {διανομή διαφημιστικών φυλλαδίων} δεν αναγράφεται σε ποιες περιοχές έγινε η διανομή του διαφημιστικού υλικού, αλλά ούτε και ο προσφεύγων και λήπτης του Τ.Π.Υ. ανέφερε οτιδήποτε σχετικό με τον τρόπο διανομής των διαφημιστικών υλικών με την ενδικοφανή του προσφυγή.
- Δ) ο προσφεύγων δεν υπέδειξε την ιστοσελίδα του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, ούτε και υπέδειξε τα πρόσωπα με τα οποία ήρθε σε επαφή για να επέλθει η συμφωνία των δύο μερών, ως επικαλείται.
- Ε) από τις προσκομιζόμενες σε φωτοτυπία συναλλαγματικές, δεν προκύπτει: 1. Στην ένδειξη “Δεκτή”, ο τόπος και η ημερομηνία, 2. Στην ένδειξη “Ο εκδότης”, ο τόπος, η ημερομηνία αλλά και η υπογραφή του εκδότη των συναλλαγματικών, 3. Στην ένδειξη “Υπογραφή αποδέκτη”, η υπογραφή του αποδέκτη των συναλλαγματικών {φαίνεται ως να έχει αφαιρεθεί το επίμαχο σημείο}, με συνέπεια να μη φαίνεται ποιος είναι ο αποδέκτης των συναλλαγματικών για την πληρωμή αυτών κατά τη λήξη τους, ως οι σχετικές προαναφερόμενες διατάξεις περί συναλλαγματικών.
- Στ) ο προσφεύγων προσκόμισε σε φωτοτυπία μόνο το εμπροσθεν τμήμα των συναλλαγματικών και όχι την πίσω πλευρά, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να διαπιστωθεί αν εμφανίστηκε και άλλο πρόσωπο, όπως οι τυχόν οπισθογράφοι καθώς και ο κομιστής, ο οποίος είναι ο τελευταίος αποδέκτης της συναλλαγματικής.

- Ζ) Με δεδομένο ότι, η προσήκουσα αναγραφή των προαναφερομένων τυπικών στοιχείων της συναλλαγματικής, ενέχει καίρια σημασία για την εγκυρότητά της, και από τις προσκομιζόμενες συναλλαγματικές δεν διακρίνεται ο αποδέκτης αυτών, ούτε και η υπογραφή του εκδότη αυτών, δεν δύναται να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα περί της εγκυρότητας αυτών, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι, ο προσφεύγων και λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν απέδειξε, ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ούτε θέμα καλής πίστης αυτού, αλλά και ούτε ότι υπάρχει εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων, αποδείχθηκε, κατόπιν ελεγκτικών ενεργειών και επαληθεύσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν εντολής επεξεργασίας για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, σύμφωνα με την Α.Β.Μ. ΕΟΕ/2016 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τον εκδότη των τιμολογίων, σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η λήπτρια των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, από τα αποδεικτικά στοιχεία τόσο του εκδότη όσο και του λήπτη σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της εικονικότητας, και όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκειμένου να κριθεί αν, πράγματι, τα υπό κρίση τιμολόγια είναι ή όχι εικονικά, ήτοι χωρίς τις ταυτόχρονες ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων όσο και στον λήπτη των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να εξαχθούν βάσιμα συμπεράσματα περί έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια, εικονικά τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν προβάλλει ισχυρισμούς οι οποίοι άπτονται ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμων άρθρου 54 ν. 4174/2013, 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, και 79 § 1 ν. 4472/2017.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, κρίνεται ότι, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων, όπως αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις, καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς αυτά πρέπει να απορριφθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./28.08.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 5.540,00 €

2) της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 2013, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 1.820,00 €

3) της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 & άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017, διαχειριστικής χρήσης 2012, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 1.592,75 €

4) της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/97 & άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017, διαχειριστικής χρήσης 2013, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 523,25 €

5) της υπ' αριθ. υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2012, του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΦΠΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 6.615,33 €

6) της υπ' αριθ. υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΦΠΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 2.173,15 €

7) της υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής χρήσης 2012), του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 10.145,85 €

8) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής χρήσης 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

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

ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.