



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-3-2024

Αριθμός απόφασης: 742

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
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 01-12-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/01-12-2023 ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ.:, κατοίκου Αττικής, οδός αρ., κατά της με αριθμ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας 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 01-12-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/01-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την με αριθμ./2023 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 2017 ποσού 18.333,94 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.166,97 €, Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.548,48 € και Τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 30.699,39 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας,, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε τριάντα επτά (37) εικονικά φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ), από την επιχείρηση « » με ΑΦΜ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 97.246,75 € πλέον ΦΠΑ 23.339,25 € κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του ΚΦΔ και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του τις ως άνω δαπάνες με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Τα ως άνω ΤΔΑ, εκδόθηκαν σε αντικατάσταση εκδοθέντων Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ).

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δυνάμει της υπ' αριθμ./29-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ίδιου Ελεγκτικού Κέντρου, κατόπιν του πορίσματος της από 31-10-2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής, η οποία στηρίχθηκε στο με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2023/19-1-2023 Πληροφοριακό Δελτίο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ, που απεστάλησαν στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2023/19-1-2023, αποδεχόμενη τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου που αναφέρονται στο εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο και την Έκθεση Ελέγχου, προβαίνοντας ταυτόχρονα στην απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων σε αυτά.

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

- 1) Αβάσιμη η αιτίαση περί εικονικότητας - Πραγματοποίηση των συναλλαγών που απεικονίζονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.
- 2) Κατά την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη.
- 3) Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσάγει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και επικαλείται, αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων με τα παραστατικά

εξόφλησής τους καθώς και την με αρ. πρωτ./23-9-2021 Απόφαση του περί τροποποίησης των σχεδιαγραμμάτων του του και του από 1.3.2017 δελτίου ελέγχου – ρύθμισης και σφράγισης του συνεργείου και καρτέλας Taxisnet με τα στοιχεία εγκατάστασης της επιχείρησης «

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «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) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' « Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Οι ακόλουθες επιχειρηματικές δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α)

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) [...].»

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 εκδώσαντα 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.»

ΕΠΕΙΔΗ όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (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), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). 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 (ΣΤΕ 1404/2015).

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*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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, με την από 31-10-2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι, ως άνω εκδότης « », εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις υγρών καυσίμων για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017.

Συγκεκριμένα στην ως άνω έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής αναφέρονται τα κάτωθι:

«...Την χρήση 2017, διαπιστώθηκαν αγορές τόσο από τον βασικό προμηθευτή της επιχείρησης, ([.....], την ΑΕ, όσο και από τρίτο προμηθευτή, την επιχείρηση: , με ΑΦΜ , ο οποίος είχε έδρα στον οικισμό στη και είχε δηλώσει ως παρεπόμενη δραστηριότητα: , με κύρια δραστηριότητα: Ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει βασική συνεργασία με την , η οποία είναι διαφορετική επιχείρηση από την ΑΕ, με την οποία έχει βασική συνεργασία η ελεγχόμενη επιχείρηση »

Την χρήση 2017 με βάση το τηρηθέν βιβλίο, τα ληφθέντα τιμολόγια από την επιχείρηση , με ΑΦΜ διαμορφώνονται ως ακολούθως : [.....]

Στις ΜΥΦ της χρήσης 2017 η ελεγχόμενη επιχείρηση δήλωσε την λήψη τιμολογίων καθαρής αξίας 1.117.510,61€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 268.202,44€, σε συμφωνία με την δήλωση της εκδότριας επιχείρησης

Ο δειγματοληπτικός μήνας ελέγχου ήταν ο 11/2017 και για τα προσκομισθέντα τιμολόγια εκδόσεως του δεν διαπιστώθηκε η ανακριβής καταχώρηση αυτών, ενώ δεν προσκομίστηκε για τον μήνα ελέγχου το σύνολο των ληφθέντος τιμολογίων εκδόσεως του με τα μη προσκομισθέντα τιμολόγια μηνός 11/2017 να έχουν ως ακολούθως:[.....]

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

Πιο συγκεκριμένα:

- **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: με παρεπόμενη δραστηριότητα:, 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:, Π.Δ.Κ.Α. και έδρα στον οικισμό στον Δήμο στο νομό

Η αναφερόμενη επιχείρηση είναι πρατήριο και έχει βασικό προμηθευτή την εταιρεία: ΑΕ, 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.

- ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ -

[....] Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι πρατήριο και πέραν της ΑΕ και του εικονικού προμηθευτή:, δεν διαπιστώθηκε η προμήθεια καυσίμων από έτερη επιχείρηση πετρελαιοειδών.

Για τη χρήση 2017 οι πραγματικές αγορές καυσίμων..... από την ΑΕ 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 σχετικών εκδοθέντων τιμολογίων ώστε να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση αυτών.

Δεδομένης της μη προσκόμισης των εκδοθέντων τιμολογίων, ο έλεγχος δεν γνωρίζει τα καύσιμα που 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 περισσότερων Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης.

Δεδομένου του γεγονότος ότι διαπιστώθηκε η συνάφεια των λιανικών πωλήσεων με τις πραγματικές αγορές της ΑΕ 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€.

Δεδομένων των κατωτέρω, ήτοι:

1. την λήψη τιμολογίων από την επιχείρηση με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 1.117.510,61€, τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής,
2. την συνάφεια των λιανικών πωλήσεων με τις πραγματικές αγορές της ΑΕ.
3. την μη προσκόμιση των σχετικών εκδοθέντων τιμολογίων ώστε να διαπιστωθεί αν συνιστούν τιμολογήσεις μιας ή περισσότερων ΑΛΠ,
4. την 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, προκύπτει ότι:

την χρήση 2017, η ελεγχόμενη επιχείρηση :, με ΑΦΜ, 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.[....] »

Επειδή, στην ορθότητα των αποτελεσμάτων του παρόντος ελέγχου περί εικονικότητας, στο σύνολο της συναλλαγής, των επίμαχων τιμολογίων, αναμφισβήτητα κατατείνει και το γεγονός ότι, με την με αρ. πρωτ./29-5-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας (ΔΕΔ Αθηνών) απορρίφθηκε καθ' ολοκληρίαν η με αριθμ./27-01-2023 ενδικοφανής προσφυγή του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων «» και επικυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις μεταξύ των οποίων και η υπ' αριθ./28-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2017**, με την οποία 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€**. Στην εν λόγω απόφαση είχε κριθεί μεταξύ άλλων ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων «» εξέδωσε το φορολογικό έτος 2017 τριακόσια πενήντα (350) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.187.096,59€ εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής , ως προς το προσφεύγοντα αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

α) Ο έλεγχος προέβει σε σύγκριση των ΑΠΥ με τα εκδοθέντα τιμολόγια και διαπίστωσε ότι η λήψη τους γίνεται συγκεκριμένες πρωινές ώρες με μεγάλη συχνότητα, και το ύψους τους δεν δικαιολογείται από τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) του προσφεύγοντος την κρινόμενη χρήση.
β) Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων προέκυψε ότι, γίνονται ισόποσες πληρωμές από τραπεζικό λογαριασμό όπου δικαιούχος είναι ο του, ο οποίος τυγχάνει να είναι και ο ίδιος λήπτης εικονικών, σύμφωνα με την έκθεση του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, ως γίνεται δεκτό νομολογιακώς (βλ. ΣΤΕ 1315/1991 ΔικΔικτ. 4^{ος}, 1992, σ. 987 και 2633/2002, ΔεφΘεσ. 41/2002 ΝΟΜΟΣ) δεν υφίσταται παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμοδίας για την επιβολή της καταλογιστικής πράξεως ή προστίμου φορολογικής αρχής συντάσσει κανονικώς έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται και σε έτερη έκθεση ελέγχου, που είχε συνταχθεί προηγουμένως από υπάλληλο της Ιδίας ή έτερου υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση ελέγχου που στηρίζει την πράξη ή το πρόστιμο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου και συνετάγη και σχετική έκθεση. Τυχόν, δε, κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' της ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (ΣΤΕ 564/2008).

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 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, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ως άνω εκδότης «» δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο ως άνω εκδότης των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτός, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος, 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές του με τον εκδότη είναι απόλυτα νόμιμες και η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων έχει γίνει με ισόποσες πληρωμές από τραπεζικό λογαριασμό, πλην όμως, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία προκειμένου να δικαιολογήσει την αναγκαιότητα της συχνής αγοράς και του μεγέθους της ποσότητας καυσίμων που αγοράζει καθώς και τα δεδομένα δεν προέκυψε να συνδέονται με έσοδα αντίστοιχου μεγέθους, και δη έπειτα από τη σχετική παροχή υπηρεσιών (ενδεικτικά συσχετισμός πραγματοποιηθέντων δρομολογίων-μεταφορών, χλμ που έπρεπε να διανυθούν και αντίστοιχων εσόδων από παροχή υπηρεσίας μεταφοράς), λαμβανομένου υπόψη ότι ο δεν αποτελεί τον μοναδικό προμηθευτή του προσφεύγοντα καθώς υπάρχουν και άλλοι προμηθευτές καυσίμων.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό/8-9-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το οποίο του κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 18-9-2023, και δεν διατύπωσε τυχόν απόψεις του για τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31-10-2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 01-12-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/01-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.:, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης 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 - 31/12/2017

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	18.333,94€	18.333,94€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	9.166,97€	9.166,97€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.548,48€	2.548,48€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€	650,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30,699,39€	30,699,39€

(αριθμ. πράξης/2023)

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.