



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-5-2024

Αριθμός απόφασης: **1332**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ: Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ασκούντος ατομική επιχείρηση με έδρα, κατά:

α) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

3) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, 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 με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ποσού 37.738,96 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 18.869,48 € και Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.692,35 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 63.300,79 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε εξήντα εννέα (69) εικονικά φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ), από την επιχείρηση, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 94.848,24 € πλέον ΦΠΑ 22.763,58 € κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 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.

Β. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, ποσού 22.763,58€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 11.381,79€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 34.145,37€.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ 22.763,58 € των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ) τα οποία έλαβε από τον την επιχείρηση το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Γ. Με την με αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Η παράβαση αφορά σε μη προσκόμιση, από τον προσφεύγοντα, απάντων των βιβλίων που τηρήθηκαν και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων φορολογικού έτους 2017, καθώς η προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς στην υπ' αριθμ. πρωτ. Πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ . Συγκεκριμένα δεν προσκόμισε τα προαναφερόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε από τον την επιχείρηση, τα απλογραφικά του βιβλίου κ.α..

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ίδιου ΕΛ.ΚΕ. και αναφέρονται στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος , ΦΠΑ και άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του ελεγκτή του ίδιου ΕΛ.ΚΕ.

Αιτία του παρόντος ελέγχου απετέλεσε το υπ' αριθμ. Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το οποίο κοινοποιήθηκε στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και έλαβε αριθμ. πρωτ. τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του οποίου ελήφθησαν υπόψη από τον παρόντα έλεγχο.

Σύμφωνα με το ως άνω Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο προσφεύγων κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης των προαναφερόμενων εξήντα εννέα (69) εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ), από την επιχείρηση για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, 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 αντισυμβαλλόμενης του και εκδότριας των επίμαχων τιμολογίων. Η εν λόγω εκδότρια διατηρούσε και λειτουργούσε επαγγελματική εγκατάσταση και δεν υπάρχει καμία διασταύρωση ότι δεν υπήρχε στις εγκαταστάσεις αυτές το 2016.

2) Εσφαλμένως η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε τις δηλωθείσες δαπάνες του, καθώς πρόκειται για παραγωγικές δαπάνες.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκομίζει και επικαλείται τα ακόλουθα στοιχεία:

- Σαράντα τέσσερα (44) Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής που έχουν εκδοθεί το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 από τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, με τα αντίστοιχα τιμολόγια που εξέδωσε ο προσφεύγων σε πελάτες του.
- Αποδεικτικά τραπεζικών καταθέσεων και μεταφορές ποσών σε λογαριασμούς του έτους 2017
- Αντίγραφο του βιβλίου εξόδων για το έτος 2017.

Σημειώνεται ότι τα ως άνω προσκομισθέντα με την παρούσα ενδικοφανή στοιχεία έχουν επίσης προσκομισθεί από τον προσφεύγοντα και στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το με αριθμ. υπόμνημα, μετά την κοινοποίηση σε αυτόν του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

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.»

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 συνήθεις 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 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 [...]

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, εν προκειμένω, στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του ελεγκτή 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 ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2017.

Συγκεκριμένα, ως προς τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

1) Δεν διέθετε εμπορεύματα προς πώληση αφού το σύνολο των αγορών του από τους προμηθευτές του κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους. Επίσης, δεν διέθετε αποθέματα εξ απογραφής, αφού από προγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής για τα έτη 2014 έως 2016 διαπιστώθηκε ότι δεν είχε αγορές αντίστοιχες των πωλήσεων του.

2) Μίσθωσε το ακίνητο επί της οδού από 01-01-2017 έως 31-12-2018 επιφάνειας των κύριων και βοηθητικών χώρων της δηλωμένης έδρας 25,00 τμ, που σύμφωνα με την κοινή πείρα δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών. Δεν έχει δηλώσει άλλες εγκαταστάσεις εσωτερικού και ο ίδιος δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταφοράς έδρας.

3) Σύμφωνα με το ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΟΧΗΜΑΤΑ), δεν διέθετε Επιβατικά Ι.Χ. Αυτοκίνητα και Φορτηγά Ι.Χ. για το φορολογικό έτος 2017 ώστε να εξυπηρετήσει την διακίνηση των εμπορευμάτων που διέθετε.

4) Δεν απασχόλησε προσωπικό για το φορολογικό έτος 2017.

5) Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του προέκυψε μεθόδευση από τον ίδιο προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις εξοφλήσεις των απαιτήσεων από τους πελάτες του. Σε τραπεζικά καταστήματα τα οποία γεωγραφικά δεν έχουν καμία σχέση με την περιοχή/νομό έδρας των πελατών του, εμφανίζονται στην αιτιολογία συναλλαγής ως καταθέτες οι πελάτες του στον ίδιο ακριβώς χρόνο με ελάχιστα λεπτά διαφορά. Τις καταθέσεις ακολουθούν ως επί το πλείστον άμεσα αναλήψεις αντίστοιχων ποσών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Παρόλο που φαινομενικά μέσω των λογαριασμών διήλθαν καταθέσεις για τη χρήση 2017 ύψους 1.338.812,23ευρώ, σπανίως το προοδευτικό υπόλοιπο του λογαριασμού ξεπερνά τις 10.000,00ευρώ. Ακολουθείται ένα μοτίβο αναλήψεων και καταθέσεων το οποίο δε συνάδει με καμία συναλλακτική πρακτική και την κοινή λογική. Αυτό δημιουργεί την εντύπωση ότι διακινήθηκε ένα πολύ μεγάλο ποσό μέσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για αναλήψεις οι οποίες επανακατατίθενται και επαναλαμβάνεται αυτό το μοτίβο πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα. Συνεπώς, τα τιμολόγια των πελατών του θεωρούνται ανεξόφλητα.

6) Δε βρέθηκαν αναλήψεις, που να προκύπτει από την αιτιολογία των συναλλαγών ή το ύψος των ποσών, που να αφορούν σε εξόφληση των υποχρεώσεων του προς τους προμηθευτές του.

Επειδή, ως προς τον προσφεύγοντα, στις τις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

1) Ο προσφεύγων, στον υποφάκελο 2 του υπομνήματος του προς το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσκόμισε μόνο δύο « πληρωμές» μέσω τραπεζής του εκδότη, τις οποίες πραγματοποίησε ο ίδιος ο ως άνω εκδότης για λογαριασμό του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα, με μετρητά στην τράπεζα συνολικού ποσού 8.300€.

2) Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ. πρωτ. Πρόσκληση άρθρου 14 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ για προσκόμιση **απάντων** των βιβλίων που τηρήθηκαν και των φορολογικών στοιχείων εσόδων και εξόδων, φορολογικού έτους 2017,

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 τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο ως άνω εκδότης των στοιχείων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 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 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 αλλά προσκόμισε 46 τιμολόγια – δελτία αποστολής από το σύνολο των 69 επίμαχων τιμολογίων για το έτος 2017, χωρίς να προσκομίσει τα αντίστοιχα παραστατικά εξόφλησης, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος της απόδειξης ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για καλοπιστία του λήπτη είναι παντελώς αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου ΚΦΔ του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	37.738,96€	37.738,96€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	18.869,48€	18.869,48€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.692,35€	6.692,35€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.300,79€	63.300,79€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	22.763,58€	22.763,58€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A ΚΦΔ	11.381,79€	11.381,79€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	34.145,37€	34.145,37€

(αριθμ. Πράξης)

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2023

A. Ε.Λ.Π.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	250,00€	250,00€

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.