



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1937

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με έδρα, κατά: α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορ. έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολ. περιόδου 01/01-31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορ. έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 1.366,23€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 683,12€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 232,25€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.281,60€.
- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μειώθηκε ο προς έκπτωση φόρος από το ποσό των 2.527,31€ στο ποσό των 1.218,24€.

- Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το οποίο απεστάλη στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας, από το 1^ο Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στις εταιρίες α) με τον διακριτικό τίτλο και β) με τον διακριτικό τίτλο, Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε πως πρόκειται για οντότητες λήπτριες και εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, περιλαμβάνεται και η επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο οποίος κατά το φορ. έτος 2017 έλαβε 12 (δώδεκα) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 5.076,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.218,24€, με εκδότη την επιχείρηση Για την διενέργεια ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ. εντολή, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), για το φορ. έτος 2017.

Σύμφωνα: α) με την με αριθ. 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. και β) το γεγονός ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2022 απέστειλε εμβάσματα στην αλλοδαπή, η αξία των οποίων αθροιστικά για κάθε έτος υπερέβαινε τις 200.000,00€, αρμόδια ελεγκτική αρχή για την παρούσα υπόθεση, είναι το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Ομόρρυθμος εταίρος της επιχείρηση ήταν ο και ετερόρρυθμος εταίρος η

Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο, αιτία ελέγχου της ως άνω προμηθεύτριας του προσφεύγοντα, αποτέλεσε το με α/α ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΔΕΛΤΙΟ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο:

«.....υφίστανται ισχυρές ενδείξεις ότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα προέβη στη λήψη, καθώς και στην έκδοση εικονικών φορολογικών παραστατικών, ήτοι ειδικότερα ότι κατά τις χρήσεις 2017 και 2018 η ελεγχόμενη οντότητα φέρεται να έλαβε πλήθος εικονικών φορολογικών παραστατικών που εξέδωσαν επ' ονόματί της οι κάτωθι ατομικές επιχειρήσεις - προμηθευτές της:

α)

β)

και γ)

και ταυτόχρονα ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017, 2018 και 2019 εξέδωσε επ' ονόματι των τρίτων αντισυμβαλλόμενων - πελατών αυτής, όπως οι τελευταίοι εμφανίζονται στις αντιστοίχως υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ., πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, και άρα κατ' επέκταση φέρεται η εδώ ελεγχόμενη οντότητα να διαπράττει το κατ' άρθρο 66 παρ. 5 ΚΦΔ προβλεπόμενο αδίκημα φοροδιαφυγής, ήτοι εν προκειμένω της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.....».

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και οι διαπιστώσεις του ελέγχου αυτού, αναφέρονται αναλυτικά στις σελ. από 10 έως 39, της έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που συντάχθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου, δυνάμει της ανωτέρω εντολής.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4987/2022, προκειμένου να εκφράζει τις απόψεις του ή τις αντιρρήσεις του. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του (12) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς την συναλλαγή, από την οντότητα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 1, 2 & 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4987/2022(Κ.Φ.Δ.) και τα οποία αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Είδος	Σειρά	Αριθ.	Ημ/νία	Ποσό	Φ.Π.Α	Περιγραφή
1	Τιμολ.	Γ	.....	.....	400,00€	96,00€	ΠΑΝΤΟΦΛΕΣ - ΓΥΝ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
2	Τιμολ.	Γ	.....	.....	400,00€	96,00€	ΑΝΔΡ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
3	Τιμολ.	Γ	.....	.....	400,00€	96,00€	ΠΑΝΤΟΦΛΕΣ - ΓΥΝ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
4	Τιμολ.	Γ	.....	.....	440,00€	105,60€	ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
5	Τιμολ.	Γ	.....	.....	420,00€	100,80€	ΠΑΝΤΟΦΛΕΣ - ΓΥΝ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
6	Τιμολ.	Γ	.....	.....	450,00€	108,00€	ΓΥΝ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ - ΑΝΔΡ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
7	Τιμολ.	Β	.....	.....	300,00€	72,00€	ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
8	Τιμολ.	Β	.....	.....	480,00€	115,20€	ΠΑΝΤΟΦΛΕΣ

9	Τιμολ.	B	.....	.....	450,00€	108,00€	ΠΑΝΤΟΦΛΕΣ – ΓΥΝ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ- ΤΑΚΟΥΝΙΑ
10	Τιμολ.	B	.....	.....	450,00€	108,00€	ΑΝΔΡ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
11	Τιμολ.	B	.....	.....	450,00€	108,00€	ΠΑΝΤΟΦΛΕΣ - ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ- ΤΑΚΟΥΝΙΑ
12	Τιμολ.	B	.....	.....	436,00€	104,64€	ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ – ΓΥΝ. ΠΑΠΟΥΤΣΙΑ
ΣΥΝΟΛΟ					5.076,00€	1.218,24€	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την επί τα βελτίω τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.
- Νομίμως συναλλάχθηκε με την εταιρεία αυτή. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές – Μέρος των εμπορευμάτων βρίσκεται ακόμα στο κατάστημά του.
- Η φορολογική διοίκηση δημιουργεί ένα τεκμήριο παρανομίας για τους συναλλασσόμενους με την εταιρεία αυτή. Αυθαιρέτως θεωρεί κάθε συναλλαγή, κάθε επιχείρησης, με την, ως εικονική. Εκπρόσωποι των επιχειρήσεων μετέβησαν στο κατάστημά του για πώληση προϊόντων τους σε πολύ χαμηλές τιμές (stock), εκδίδοντας τα σχετικά φορολογικά παραστατικά, τα οποία εξοφλήθηκαν από αυτόν. Συνεπώς δεν οφείλει να γνωρίζει να γνωρίζει την προέλευση των εμπορευμάτων και εάν οι προμηθευτές συναλλάσσονται εικονικά και κακόπιστα.
- Βάσει του τζίρου της επιχείρησής του, 210.443,47€ το 2016 και 299.006,31€ το 2017, η λήψη των εν λόγω εικονικών δεν θα του απέφερε κανένα κέρδος.
- Κατέθεσε στον έλεγχο τις αντίστοιχες χειρόγραφες αποδείξεις πληρωμής, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές. Λόγω capital controls και αφερεγγυότητας των τραπεζών επιλέχθηκε αυτός ο τρόπος πληρωμής.
- Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.
- Παράβαση του τεκμηρίου της αθωότητας. Παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ. Το πρόστιμο που του καταλογίστηκε παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, υπολογίστηκε με αντικειμενικά κριτήρια, χωρίς η Διοίκηση να λαμβάνει υπόψη τις εν γένει οικονομικές συνθήκες που επικρατούν, ούτε τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησής του.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθ. 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βασίστηκε στις απόθεωρηθείσες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες και αποτελούν την αιτιολογία τους, καθώς αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, αναφέρονται και όλα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται και η υπαγωγή αυτών στους κανόνες δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξη γίνεται ο υπολογισμός του καταλογισθέντος φόρου, βάσει του πορίσματος του ελέγχου.

Επειδή, αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου αποτελεί και το με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στις εταιρίες και (ετερόρρυθμο μέλος της πρώτης)», από τον οποίο διαπιστώθηκε πως πρόκειται για οντότητες λήπτριες και εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4987/2022, προκειμένου να εκφράζει τις απόψεις του και να παράσχει οποιοδήποτε στοιχείο προς αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται σε αόριστες, αβάσιμες και αναιτιολόγητες εκθέσεις ελέγχου, είναι αβάσιμοι και προβάλλονται αλυσιτελώς, δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «..... *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 Κώδικα 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.».

Επειδή, επίσης και με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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, με την υπ' αριθ. 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 κρίσιμων 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, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές αλλά ότι εξόφλησε τα σχετικά παραστατικά μετρητοίς.

Επειδή, από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών προκύπτει ότι οι εταιρίες **α)**, με τον διακριτικό τίτλο και **β)** με τον διακριτικό τίτλο,, η οποία είναι και ετερόρρυθμος εταίρος της πρώτης, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δηλώνουν αποκλειστικά ως προμηθευτές τους τους κάτωθι:

α)

β)

και **γ)**

Κατά το έτος 2019 ενώ δηλώνουν έσοδα, η μεν ύψους 3.156.550,38€, η δε 2.615.716,40€, δεν δηλώνουν αγορές-προμηθευτές.

Επειδή, όσον αφορά στους ως άνω προμηθευτές, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 δηλώνουν τα έσοδα από τις δύο ως άνω πελάτισσές τους, χωρίς όμως να δηλώνουν αγορές για τα εμπορεύματα που φέρεται ότι τους πούλησαν. Για το φορολ. έτος 2019 δεν δηλώνουν ούτε αγορές ούτε πωλήσεις.

Επειδή, οι ως άνω φερόμενοι ως προμηθευτές των «..... τυγχάνουν ως επαγγελματικά ανύπαρκτες/εξαφανισμένες.

Επειδή, η εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων, ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, δηλαδή ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη. Ο δε προσφεύγων ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, η φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε πλήρως στο δικό της βάρος, ήτοι ως προς την απόδειξη της εικονικότητας στο σύνολο της συναλλαγής, ήτοι προέβη όσον αφορά στην προμηθεύτρια εταιρεία, σε επιτόπιους ελέγχους, διασταυρωτικούς ελέγχους, σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων, ώστε να στοιχειοθετηθεί νομίμως το πόρισμά της σχετικά με την κρινόμενη παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση του τεκμηρίου της αθωότητας δεν αρκεί από μόνο του, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω δεν απέδειξε, ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές με την εκδότρια των τιμολογίων. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, με την παρ. 7 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014 {Ε.Λ.Π.} (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζεται, ότι:

«7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 22 του ν. 4172/2013, - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, ορίζεται ότι:

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου, ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), εισοδήματος και Φ.Π.Α., αναπόσπαστο τμήμα των οποίων αποτελεί το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις εταιρίες α), και β) επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος,

Οριστική φορολογική υποχρέωση– καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης.

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Του συζύγου	19.230,41€	24.306,41€	24.306,41€	5.076,00€
	της συζύγου	13.205,48€	13.205,48€	13.205,48€	0,00€
ΦΟΡΟΣ - Χρεωστικό ποσό		3.955,20€	5.321,43€	5.321,43€	1.366,23€
Προκαταβολή φόρου		4.067,46€	4.067,46€	4.067,46€	-
Τέλη χαρτ. Μισθωμ. ακινήτων		416,99€	416,99€	416,99€	-
ΟΓΑ χαρτοσήμου		83,40€	83,40€	83,40€	-

Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.		683,12€	683,12€	683,12€
Εισφορά αλληλεγγύης	185,59€	417,84€	417,84€	232,25€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€	650,00€	650,00€	-
ΣΥΝΟΛΟ	9.358,64€	11.640,24€	11.640,24€	2.281,60€

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσ/σμού Φ.Π.Α.
Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης.

Φορολογική περίοδος 01/01 – 31/12/2017	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	273.508,71€	273.508,71€	273.508,71€	0,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	200.250,40€	195.174,40€	195.174,40€	5.076,00€
Φόρος εκροών	65.642,09€	65.642,09€	65.642,09€	€
Φόρος εισροών	68.169,40€	66.951,16€	66.951,16€	1.218,24€
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.527,31€	1.309,07€	1.309,07€	1.218,24€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.527,31€	1.309,07€	1.309,07€	1.218,24€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.