



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 25-05-2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 465

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 ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά: α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορ.

έτους 2016 και β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολ. περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής 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 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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, φορολ. έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 28.435,37 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 14.217,69 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.071,40 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 48.724,46 €.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολ. περιόδου 01/01 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 16.190,40 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 8.095,20 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 24.285,60 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου, που συντάχθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου, δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου γραφείου, του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, για την ορθή τήρηση των διατάξεων της Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιπών Φόρων, Τελών Εισφορών, Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης στοιχείων, της φορολογικής περιόδου 01/01 — 31/12/2016, σύμφωνα με τις διατάξεις, του ν. 4172/2013, του Κ.Φ.Δ. και της Α. 1293/2019.

Απία ελέγχου απετέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία τους το από Πληροφοριακό Δελτίο για τον προσφεύγοντα.

Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα έχει λάβει εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....

Επειδή, με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ. για την ίδια χρήση, ο παρών έλεγχος περιορίστηκε μόνο στο νέο στοιχείο, ήτοι στα ληφθέντα εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 67.460,00 €, βάσει του ως άνω Πληροφοριακού Δελτίου.

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 δέκα έξη (16) φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους, από την οντότητα συνολικής καθαρής αξίας 67.460,00 €, 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.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- Η αοριστία της έκθεσης ελέγχου, συνεπάγεται την ανυπαρξία αυτής.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου. Η διαδοχική παράταση παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου είναι αντισυνταγματική. (ΣΤΕ 1738/2017, 172/2018 κ.α.).
- Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές. Η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλαγματικά υπαρκτή.
- Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.
- Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε λήπτες εικονικών εφόσον αποδειχθεί ότι τελούν καλή τη πίστη.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου και ότι η διαδοχική παράταση παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου είναι αντισυνταγματική. (ΣΤΕ 1738/2017, 172/2018 κ.α.).

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθ. 36 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1.Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, τα πέντε (5) έτη ξεκινούν από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Για το φορολ. έτος 2016 η δήλωση υποβάλλεται εντός του 2017. Ο υπολογισμός των πέντε ετών συνεπώς αρχίζει μετά την λήξη του 2017, ήτοι την 01-01-2018 και λήγει 31-12-2022.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά αυθημερόν και αναγνώστηκαν από τον προσφεύγοντα επίσης αυθημερόν. Συνεπώς, η έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων πραγματοποιήθηκε εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, επίσης δεν τίθεται θέμα αντισυνταγματικότητας λόγω διαδοχικής παράτασης παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, διότι εν προκειμένω όλα έλαβαν εντός της πενταετούς προθεσμίας. Ως εκ τούτου, ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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 εμπειριστατωμένα 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 της προσβαλλόμενης πράξης βασίστηκε στην από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου, η οποία και αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή της. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά. Στην ίδια έκθεση γίνεται και η υπαγωγή αυτών στους κανόνες δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο υπολογισμός του καταλογισθέντος φόρου, βάσει του πορίσματος του ελέγχου.

Επειδή, αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου αποτελεί και το από το από Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, μετά της από έκθεσης ελέγχου για την εκδότρια εταιρεία

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 αόριστη, αβάσιμη και αναπιολόγητη έκθεση 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, 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 πίστεως 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 και με την υπ' αριθ. **116/2013** απόφαση του 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, 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

[άρθρα 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 κρισίμων 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, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα έχει λάβει εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, συνημμένης στο ως άνω Πληρ. Δελτίο: «Η εταιρεία έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, έκδοσης των επιχειρήσεων: καθαρής αξίας, ανά χρήση, ως κάτωθι:

1) ΧΡΗΣΗ 2015:	(2) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	63.237,64 €
2) ΧΡΗΣΗ 2016:	(52) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	1.313.437,37 €
Συνολική καθαρή αξία:		1.376.675,01 €

και εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ανά χρήση, ως κάτωθι:

1) ΧΡΗΣΗ 2015:	(4) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	64.511,00 €
2) ΧΡΗΣΗ 2016:	(1.096) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	1.191.071,10 €
3) ΧΡΗΣΗ 2017:	(626) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας	396.166,93 €
Συνολική καθαρή αξία:		1.651.749,03 €.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την οντότητα είναι και η οντότητα και έδρα Η ανωτέρω οντότητα ως προκύπτει από τις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων — εξόδων, έλαβε στην χρήση 2016 δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 67.460,00 €.

Επειδή, από έρευνα που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής, διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο οποίο εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις:

1)

2),

3)

4)

5)

6)

7), καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία και κορυφή της πυραμίδας η επιχείρηση

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως π.χ. στοιχεία για την εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων, ήτοι τραπεζικά εμβάσματα, επιταγές κ.α., απαραίτητη προϋπόθεση απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών.

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, ώστε να στοιχειοθετηθεί νομίμως η παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων.

Επειδή, η καλή πίστη που επικαλείται ο προσφεύγων κατά τη λήψη των φορολογικών στοιχείων, αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία

Επειδή, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω δεν απέδειξε, ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές από τις εκδότριες 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 το άρθρ. 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, 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 **άρθ. 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 οικείες εκθέσεις ελέγχου, αναπόσπαστο τμήμα των οποίων αποτελεί η από έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

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

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Του συζύγου	72.579,17€	140.039,17€	140.039,17€	67.460,00€
	της συζύγου	4.424,58€	4.424,58€	4.424,58€	0,00€

ΦΟΡΟΣ Χρεωστικό ποσό	20.273,39€	48.708,76	48.708,76	28.435,37€
Προκαταβολή φόρου	597,21€	597,21€	597,21€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		14.217,69€	14.217,69€	14.722,84€
Εισφορά αλληλεγγύης	3.883,07€	9.954,47€	9.954,47€	6.071,40€
ΣΥΝΟΛΟ	24.753,67€	73.478,13€	73.478,13€	48.724,46€

Επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσ/σμού Φ.Π.Α., φορ. έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης.

Φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	158.731,13€	158.731,13€	158.731,13€	0,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	127.117,56€	59.657,56€	59.657,56€	67.460,00€
Φόρος εκροών	37.365,80€	37.365,80€	37.365,80€	0,00€
Φόρος εισροών	37.365,80€	21.175,40€	21.175,40€	16.190,40€
Χρεωστικό υπόλοιπο		16.190,40€	16.190,40€	16.190,40€
Πρόστιμο άρθ. 58^Α Κ.Φ.Δ.		8.095,20€	8.095,20€	8.095,20€
Σύνολο για καταβολή		24.285,60€	24.285,60€	24.285,60€

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.