



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 1342

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-Mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τη από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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 του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 644.732,12 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 341.599,90 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 150.029,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.174.829,57 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2016.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με απλογραφικό λογιστικό σύστημα, με κύριο αντικείμενο τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, με έδρα Το 2014 μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας με την επωνυμίασυνήφθη ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης υπεργολαβίας σύμφωνα με το οποίο η ως εργοδότης του ανέθετε, ως υπεργολάβο της, τις εργασίες επεξεργασίας εξορυγμένου πετρώματος με σκοπό την παραγωγή αδρανών υλικών από τα προϊόντα εκσκαφής του έργου Ο προσφεύγων συμβλήθηκε μετά των ατομικών επιχειρήσεων του και του, από τους οποίους μίσθωσε μηχανήματα έργου, προκειμένου να ανταποκριθεί στις ανάγκες του έργου.

Για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με τη με αριθ. εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας ζητήθηκε η διενέργεια μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εφαρμογής των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016 -31/12/2016 και κατόπιν:

- α) του με αριθμό πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας διαβιβαστικού εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών με το οποίο της διαβιβάστηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 & του ν. 4308/2014 για την οντότητα, με δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων, εργασίες σταθεροποίησης εδαφών-εσκαφών και μετακίνησης γαιών κ.λ.π. και
- β) του με αριθμό πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με το οποίο της διαβιβάστηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 για την οντότητα με δραστηριότητα τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών.

Από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου προέκυψε ότι η επιχείρηση είναι εκδότρια είκοσι τριών (23) εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση 2016, συνολικής καθαρής αξίας 1.678.040,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 391.785,50 ευρώ και ότι επιχείρηση είναι εκδότρια τετρακοσίων ενενήντα (490) εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση 2016, συνολικής καθαρής αξίας 2.863.954,36 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 677.463,11 ευρώ.

Σύμφωνα με τις ως άνω Εκθέσεις Ελέγχου, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες από αυτήν δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. της φορολογικής χρήσεως 01.01.2016 έως 31.12.2016:

α) από την προαναφερόμενη ατομική στη χρήση 2016 συνολικά οκτώ (8) εικονικά ως προς τη συναλλαγή (το σύνολό τους) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 836.530,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 195.897,40 ευρώ και

β) από την προαναφερόμενη ατομική επιχείρηση, στη χρήση 2016 συνολικά ένα (1) εικονικό ως προς τη συναλλαγή (το σύνολό του) φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 23.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 5.405,00 ευρώ.

Λόγω μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας στο 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα δια της με αριθ. πρωτ. γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, όπου καλείτο να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, στοιχεία σχετικά με τον εκδότη και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία, τα οποία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης, καθώς και στο με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών, όπου καλείτο να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, στοιχεία σχετικά με τον εκδότη τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης.

Η επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του

Αριθμός Τιμολογίου	Ημερομηνία	Περιγραφή παραστατικού	Ποσό	ΦΠΑ	Σύνολο
.....	75.010,00	17.252,30	92.262,30
.....	160.020,00	36.804,60	196.824,60
.....	103.700,00	23.851,00	127.551,00
.....	148.250,00	34.097,50	182.347,50
.....	54.750,00	13.140,00	67.890,00
.....	74.800,00	17.952,00	92.752,00
.....	90.000,00	21.600,00	111.600,00
.....	130.000,00	31.200,00	161.200,00
			836.530,00	195.897,40	1.032.427,40

και το κάτωθι εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του

Αριθμός Τιμολογίου	Ημερομηνία	Περιγραφή παραστατικού	Ποσό	ΦΠΑ	Σύνολο
.....	23.500,00	5.405,00	28.905,00

Η εξόφληση των τιμολογίων που ελήφθησαν από την ατομική επιχείρηση του έγινε με επιταγές και προσκομίστηκαν φωτοτυπίες των εν λόγω δίγραμμων επιταγών.

Με τα με αριθ. πρωτ. έγγραφα του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προς τις τράπεζες ο έλεγχος αιτήθηκε να του γνωστοποιηθεί ποιος είναι ο τελικός αποδέκτης των εν λόγω επιταγών.

Επιπλέον, στο πλαίσιο εξέτασης των ανωτέρω τιμολογίων που φέρουν περιγραφή χρεώσεις ωρών για μισθωμένα μηχανήματα, ο έλεγχος προκειμένου να αποκτήσει πλήρη εικόνα για το μέγεθος των μηχανημάτων που απαιτούνται για την εκτέλεση του έργου, επεκτάθηκε και στα ιδιόκτητα μηχανήματα της εταιρείας. Έλαβε από την εταιρεία του προσφεύγοντος το Μητρώο Παγίων 31.12.2016, και σε συνδυασμό με το βιβλίο εσόδων-εξόδων και το έντυπο Ε3 της χρήσης, προέκυψε ότι η επιχείρηση έχει καταχωρήσει στα έξοδά της δαπάνες αποσβέσεων με το ποσό των 835.956,17 ευρώ. Με βάση το Μητρώο παγίων ο έλεγχος διενήργησε επανυπολογισμό των αποσβέσεων της χρήσης εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 και από το σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 716.054,20 ευρώ λόγω χρήσης συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών όσων ρητά ορίζονται στο άρθρο 24 του Ν.4172/2013. Από όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τα εννέα (9) παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 860.030,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 201.302,40 ευρώ και επιπλέον δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2016 το ποσό των 716.054,20 που αφορούν δαπάνες αποσβέσεων και προχώρησε στη σύνταξη και κοινοποίηση του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές με αριθ. προσωρινές πράξεις, στα οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας και ακολούθως ο Προϊστάμενος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- A) Το αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο των αιτιάσεων της φορολογικής διοίκησης.
 - B) Το υπό του ελέγχου «αναπόδεικτο» και της ελάχιστης αποδιδόμενη σε βάρος του φορολογικής παράβασης.
 - Γ) Το νόμω και ουσία αβάσιμο (και ταυτόχρονα αναιτιολόγητο και αναπόδεικτο) της καταλογισθείσας επιβαρύνσεως εκ φόρου εισοδήματος- η εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων του νόμου και της νομολογίας εκ μέρους της Διοικήσεως.
- Ειδικότερα:
- 1) Αναπόδεικτα και με όλως γενική και αόριστη αιτιολογία προβάλλεται δια της Εκθέσεως Ελέγχου εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, αφορώντας στην μίσθωση μηχανημάτων έργου.
 - 2) Οιαδήποτε τυχόν πλημμέλεια των εκδοτριών των τιμολογίων επιχειρήσεων περί την έκδοση τούτων ή την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων ή ακόμα και τη

λειτουργία τους, μηδόλως συνδεόμενη με την αυθεντικότητα των στοιχείων των συναλλαγών. Δεν δύναται υφ' οιαδήποτε εκδοχή, να στοιχειοθετήσει ευθύνη και παράβαση βαρύνουσα τον αντισυμβαλλόμενο, αφού αποδεικνύεται πλήρως ότι αυτός διατελούσε σε απολύτως καλή πίστη.

3) Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του ελέγχου ότι, δια της δήθεν εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων ο προσφεύγων απέβλεψε στην απόδοση μειωμένων φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ δεν δύναται να εύρει το ελάχιστο νομικό ή λογικό έρεισμα, διότι εκείνος ουδέποτε απέκρυψε ή εκδήλωσε έμμεσα ή άμεσα πρόθεση να ζημιώσει το Δημόσιο. Η διατύπωση του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στηρίζεται στην πλημμελή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων που συναλλάσσονταν με τον προσφεύγοντα (ή/και παραβάσεων αυτών), γεγονός το οποίο δεν δύναται να στοιχειοθετήσει την παραμικρή ευθύνη του, ούτε και να αμφισβητήσει την αυθεντικότητα των πλήρως αποδεικνυόμενων συναλλαγών, δοθέντος μάλιστα ότι το έργο ολοκληρώθηκε, η δε πληρωμή των φορολογικών παραστατικών έλαβε χώρα νομίμως.

4) Δεν είναι δυνατόν σε μια ευνοούμενη πολιτεία να στοιχειοθετείται ευθύνη επιχειρήσεως και να επιβάλλεται εις βάρος της διαφορά φόρων και πρόστιμα με ανύπαρκτη ή όλως αόριστη αιτιολογία και απόδειξη, όπως της μη τήρησης των φορολογικών υποχρεώσεων οιαδήποτε εκ των προσώπων που συναλλάσσονται μαζί της, όπως προκύπτει ευθέως από όλα τα έγγραφα του διεξαχθέντος ελέγχου.

5) Από την Έκθεση Ελέγχου δεν προκύπτουν οι λόγοι που τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά χαρακτηρίστηκαν ως «εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής» άλλως ως «εικονικά ως προς το σύνολό τους». Στην έκθεση ελέγχου δεν υφίσταται κάποια κρίση περί του είδους της αποδιδόμενης εικονικότητας (εικονικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή εικονικό στοιχείο εκ του λόγου της μη πραγματοποίησης της συναλλαγής). Τούτου δοθέντος, η αποδιδόμενη στο πρόσωπο του προσφεύγοντος αιτίαση τυγχάνει παντελώς αυθαίρετη, αναπόδεικτη και αναιτιολόγητη. Οιαδήποτε τυχόν πλημμέλεια του εκδότη περί πλήρους και ακριβούς περιγραφής των συναλλαγών επί των επίμαχων τιμολογίων ευρίσκεται εκτός κάθε ελέγχου του λήπτη αυτών. Τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν πλήρως και ολοσχερώς με την παράδοση επιταγών εκδόσεως της

6) ο έλεγχος μη νόμιμα και παντελώς καταχρηστικά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 716.054,20€, λόγω δήθεν χρήσης συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών όσων ορίζονται στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον οι προκείμενες αποσβέσεις υπολογίστηκαν επί τη βάση της ωφέλιμης ζωής ενός εκάστου των στοιχείων του μητρώου παγίων της επιχείρησης κατά την επίμαχη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ**, 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 εταιρία, 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, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ** 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, 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 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 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, 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«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) 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)....».

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ Α' Πατρών με το με αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο απέστειλε την από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4093/2012 που αφορούσε την επιχείρηση σύμφωνα με την οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Ειδικότερα, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 & ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών ως προς τον εκδότη, αποτυπώνονται οι κάτωθι διαπιστώσεις:

«Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του :

- *Τις ισχύουσες διατάξεις*
- *Τις διαπιστώσεις που αναφέρουμε. Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη οντότητα :*
 - 1. Εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία δέκα έξι φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που αφορούν μισθώσεις μηχανημάτων και φορτηγών σε τρίτους**

συνολικής καθαρής αξίας 1.467.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 341.435,50€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Α΄)

2. Βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία , εκτός των άλλων, α. τέσσερα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με αιτιολογία (αντισυμβαλλόμενη οντότητα) τηνσυνολικής καθαρής αξίας 150.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.710,00€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 και 11 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Β΄)

β. τρία φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με αιτιολογία (αντισυμβαλλόμενη οντότητα)συνολικής καθαρής αξίας 61.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.640,00€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Β΄)

3. Δεν διέθετε μηχανήματα έργων όπως προκύπτει από το αριθμ. πρωτ. έγγραφο του και το αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Υποδομών - Γενική Δ/νση Προδιαγραφών Μητρώων και Απαλλοτριώσεων - Δ/νση Ποιότητας και Τυποποίησης - Τμήμα Μητρώου Μ.Ε. & Έγκρισης Τύπων.

4. Κατείχε δύο μικρά επαγγελματικά αυτοκίνητα. Συγκεκριμένα :

Το με αριθμό κυκλοφορίας και μικτό βάρος 1.605 κιλά

Το με αριθμό κυκλοφορίας και μικτό βάρος 1.770 κιλά

5. Απασχόλησε προσωπικό ως ακολούθως :

Τρία (3) άτομα τους μήνες Ιανουάριο - Φεβρουάριο για 25 ημέρες εργασίας έκαστος

Ένα (1) άτομο (υπάλληλος γραφείου) τους μήνες Αύγουστο - Σεπτέμβριο για 33 ημέρες εργασίας

6. Δεν κατείχε επαγγελματική έδρα από 01.01 έως 30.05.2016

7. Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι κατείχε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση

8. Δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος

9. Υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Εκτός της ανακρίβειας των φορολογητέων εκροών στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μετέφερε φορολογητέες εισροές 1.567.116,68€ αντί του ορθού 3.977,52€ .

10. Στην συντριπτική πλειοψηφία τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σε χρονικά διαστήματα που δεν κατείχε καμία εγκατάσταση και δεν απασχολούσε προσωπικό.

κρίνει όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής .

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της ελεγχόμενης οντότητας με στοιχεία καταλογίζουμε είκοσι τρεις (23) παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 5 & 8 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρ. 55Α & 66 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015 επειδή εξέδωσε είκοσι τρία εικονικά , ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία προς αντισυμβαλλόμενες οντότητες (πελάτες) συνολικής καθαρής αξίας 1.678.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 391.785,50€».

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής την από Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 που αφορούσε την επιχείρηση, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. **Ειδικότερα, στην από έκθεση μερικού**

ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και ως προς τον εκδότη, αποτυπώνονται οι κάτωθι διαπιστώσεις:

«Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ευρήματα του ελέγχου και επειδή:

- 1) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας στην στη δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα του ελεγχόμενου στην οδό διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση καθώς επρόκειτο για οικιστικό συγκρότημα το οποίο δε λειτούργησε ποτέ ως επαγγελματική εγκατάσταση. Επίσης, από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.3 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ν. 2859/2000.
- 2) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας και από πληροφορίες που συλλέχθηκαν (υπεύθυνη δήλωση με αρ. πρωτ.) σχετικά με τη δηλωθείσα έως σήμερα διεύθυνση του υποκαταστήματος του ελεγχόμενου στην θέση διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη εγκατάσταση καθώς η εκμίσθωση του χώρου διήρκησε ένα μήνα κατά το έτος 2012 και από τότε ουδεμία επικοινωνία είχε ο ελεγχόμενος με τον ιδιοκτήτη του χώρου. Αντίστοιχα, καμία μεταβολή δεν δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..
- 3) Σύμφωνα με την από Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η μισθωμένη εγκατάσταση στην οδό, δηλωθείσα ως έδρα του ελεγχόμενου, συνολικού εμβαδού 69 τ.μ. πληρούσε τις προϋποθέσεις για άσκηση δραστηριότητας μόνο στην παροχή υπηρεσιών και καθώς η εκμίσθωση του χώρου στη διήρκησε μόνο ένα μήνα (υπεύθυνη δήλωση), προκύπτει πως ο ελεγχόμενος δεν διέθετε στην κατοχή του χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε κατά τα έτη 2016 και 2017.
- 4) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, που θυροκολλήθηκε στην οικεία του στις και δεν προσκόμισε για τον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία εσόδων -εξόδων, τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές.
- 5) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών μας ενημέρωσε πως δεν κατείχε ποτέ έως σήμερα οποιοδήποτε μηχάνημα έργου.
- 6) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών εργατικό δυναμικό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να έχει προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αρ. πρωτ. το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων μας ενημέρωσε πως δεν έχει ποτέ εγγραφεί ως εργοδότης.
- 7) Από έλεγχο στα μητρώα TAXIS της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε πως κατά τα έτη 2016 και 2017 η ελεγχόμενη οντότητα δεν κατέβαλε Φόρους Μισθωτών Υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού.
- 8) Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων, και μάλιστα μεγάλης αξίας, πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά

αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00) , η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).

- 9) Σύμφωνα με την υπ' αριθ. απαντητική επιστολή της, **οι συναλλαγές που αναφέρονται στα αποδεικτικά κατάθεσης, που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν έχουν πραγματοποιηθεί καθώς ο λογαριασμός του ελεγχόμενου κατά τα έτη 2016 και 2017 δεν παρουσίασε καμία κίνηση.**
- 10) Μέρος των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, φέρεται να έχει εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο (επιταγή). Ωστόσο, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. απαντητικές επιστολές της την υπ' αριθμ. απαντητική επιστολή της, τις υπ' αριθμ. απαντητικές επιστολές της και την υπ' αριθμ. απαντητική επιστολή της, **πρόκειται για επιταγές που είτε δεν ταυτοποιούνται στα συστήματα των τραπεζών και ουδέποτε έχουν εκδοθεί, είτε πρόκειται για επιταγές των οποίων οι τελικοί εισπράξαντες είναι τα νομικά πρόσωπα**
- 11) Μέρος των ανωτέρω επιταγών φέρεται να έχουν εκχωρηθεί από τον ελεγχόμενο σε μία από τις εξής οντότητες: α), β), γ) και δ) Από το σύστημα TAXIS/ΜΥΦ **δεν προκύπτουν συναλλαγές του ελεγχόμενου με τις εν λόγω οντότητες.** Προς διερεύνηση τυχόν συναλλαγών με τον ελεγχόμενο, αλλά και για τους λόγους που ο ελεγχόμενος εκχώρησε τις εν λόγω επιταγές, ο έλεγχος απέστειλε σε κάθε μία από τις εν λόγω οντότητες Προσκλήσεις του άρθρου 14 Ν. 4174/14. Ωστόσο, **καμία από τις εν λόγω οντότητες δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για παροχή εξηγήσεων.**
- 12) Για το φορολογικό έτος 2016, η ελεγχόμενη οντότητα συμπεριέλαβε στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών την οντότητα Σύμφωνα με το σύστημα TAXIS/Μητρώο, από έως τη σύνταξη της παρούσας, το κύριο αντικείμενο εργασιών της είναι «.....» και η δευτερεύουσα «.....». Από δηλωθείσες δραστηριότητες της εν λόγω οντότητας **καμία δεν σχετίζεται με το είδος των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα εκδοθέντα από τον ελεγχόμενο τιμολόγια – δελτία αποστολής.**
- 13) Για το 2017, από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας μας –TAXIS/ΜΥΦ **δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών – παγίων – δαπανών από το εσωτερικό της χώρας που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες για την παροχή υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών** όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (κατασχεθέντα – προσκομισθέντα από τους λήπτες). Επίσης, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες από το 2015 έως την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου.
- 14) **Στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών** προς τους φερόμενους ως πελάτες σας, **η αιτιολογία είναι γενική και αόριστη** χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014.
- 15) Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 3 Απόφαση της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου με αρ. πρωτ., **έχει ανασταλεί η χρήση του Α.Φ.Μ. του για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς:**
- I. Αρνήθηκε να επιδείξει η να παράσχει πρόσβαση σε πρωτότυπα ή ακριβή αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών εγγράφων που του ζητήθηκαν με γραπτό αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης, και

II. Διαπιστώθηκε μετά από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ότι δεν βρίσκεται στη διεύθυνση που έχεις δηλώσει ούτε ως έδρα αλλά ούτε ως εγκατάσταση για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος καταλήγει στο ακόλουθο συμπέρασμα:

Η ελεγχόμενη οντότητα κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όσον αφορά την δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, θεωρούμε ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών.

Η ελεγχόμενη οντότητα κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο όσον αφορά τη δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του μεγάλου κύκλου εργασιών της, ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών.

Ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη οντότητα με επωνυμία

.....
A) Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2016 έως 31/12/2016 εξέδωσε τετρακόσια ενενήντα (490) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής αξίας 3.541.417,47€ (καθαρής αξίας 2.863.954,36€ πλέον Φ.Π.Α. 677.463,11€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 3 παρ. 1, 5 παρ. 1, 8 παρ. 1 και 11 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 66 παρ.5 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, προς τις παρακάτω επιχειρήσεις:

.....
8. Η επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 28.905,00€ (καθαρή αξία 23.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 5.405,00€).....».

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι, καθαρής αξίας 836.530,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 195.897,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 1.032.427,40 € τα οποία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης:

Αριθμός Τιμολογίου	Ημερομηνία	Περιγραφή παραστατικού	Ποσό	ΦΠΑ	Σύνολο
.....	75.010,00	17.252,30	92.262,30
.....	160.020,00	36.804,60	196.824,60
.....	103.700,00	23.851,00	127.551,00
.....	148.250,00	34.097,50	182.347,50
.....	54.750,00	13.140,00	67.890,00
.....	74.800,00	17.952,00	92.752,00
.....	90.000,00	21.600,00	111.600,00
.....	130.000,00	31.200,00	161.200,00
			836.530,00	195.897,40	1.032.427,40

Επειδή, από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι ο εκδότης των ως άνω τιμολογίων έχει καταθέσει στην υπηρεσία μας την με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ’ αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Μετά την εξέταση και αξιολόγηση όλων των στοιχείων του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής όπου περιλαμβάνονταν και τα ως άνω τιμολόγια, οι ισχυρισμοί του απορρίφθηκαν με την υπ’ αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και τα εν λόγω τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, η εξόφληση των ως άνω φορολογικών στοιχείων έγινε στο σύνολό τους με επιταγές, ως ακολούθως:

Ημερομηνία	Αριθμός	Αξία επιταγής	Τράπεζα
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

οι περισσότερες εκ των οποίων έχουν εκδοθεί από την εταιρεία με ΑΦΜ και ο προσφεύγων ελάμβανε για την παραγωγή αδρανών υλικών. Τις ως άνω επιταγές ο προσφεύγων τις οπισθογραφούσε και τις παρέδιδε στον

Επειδή, με τα υπ’ αριθ. έγγραφα προς κατ’ αντιστοιχία τις τράπεζες (λόγω είσπραξης επιταγών από κατάσταση της), ο έλεγχος αιτήθηκε να του γνωστοποιηθεί ποιος είναι ο τελικός αποδέκτης των εν λόγω επιταγών. Με τα υπ’ αριθμόν απαντητικά τους έγγραφα οι τράπεζες αντίστοιχα απέστειλαν τα αντίγραφα από τα σώματα των επιταγών, από όπου προέκυψαν τα εξής:
α) στις υπ’ αριθμόν επιταγές συνολικής αξίας 157.982,63 ευρώ, τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων πως δόθηκαν για την εξόφληση των ανωτέρω μισθωμένων μηχανημάτων, δεν φέρεται καν ως οπισθογράφος ο προμηθευτής, αλλά αντ’ αυτού ως δεύτερος οπισθογράφος αναγράφεται κάθε φορά κάποιος έτερος προμηθευτής της ελεγχόμενης επιχειρήσεως – ειδικότερα στην επιταγή ο στην επιταγή η , στην επιταγή η και στην επιταγή η «.....»),
β) στις υπόλοιπες επιταγές όπου ως δεύτερος οπισθογράφος φαίνεται ο προέκυψε ότι αυτές εκχωρήθηκαν από τον τελευταίο προς τις οντότητες: Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του εκδότη για τις χρήσεις 2015 και 2016, δεν εντοπίστηκαν οι

ανωτέρω εταιρείες ως αντισυμβαλλόμενες οντότητες στις συγκεντρωτικές εξόδων ώστε να αιτιολογείται η εκχώρηση των επιταγών προς αυτές για την εξόφληση τυχόν συναλλαγών. Σύμφωνα με τα απαντητικά έγγραφα, ως τελικός αποδέκτης των παραπάνω επιταγών είναι σε κάποιες περιπτώσεις το νομικό πρόσωπο και σε κάποιες το νομικό πρόσωπο

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την εκδότρια εταιρεία ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως κάτωθι, καθαρής αξίας 23.500,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.405,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 28.905,00 €, το οποίο κατασχέθηκε από τον έλεγχο με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης:

Αριθμός Τιμολογίου	Ημερομηνία	Περιγραφή παραστατικού	Ποσό	ΦΠΑ	Σύνολο
.....	23.500,00	5.405,00	28.905,00

Επειδή, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιαδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την τραπεζική εξόφληση του ως άνω τιμολογίου. Από το σώμα των επιταγών που περιλαμβάνονται στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει ότι με αυτές έχει εξοφληθεί το ως άνω τιμολόγιο, καθώς οπισθογράφος φαίνεται μόνο ο προσφεύγων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με αφορμή τις ως άνω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ Α' Πατρών και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαπίστωσε ότι:

- 1) Από τον έλεγχο του βιβλίου εσόδων-εξόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος προέκυψε ότι είχε καταχωρήσει στις δαπάνες της τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία.
- 2) Από το έντυπο Ε3 της χρήσης προέκυψε ότι είχε συμπεριλάβει στον κωδικό 557 «Δαπάνες Χρήσης» την καθαρή αξία των παραπάνω τιμολογίων και την είχε εκπέσει από τα έξοδα της υπ' αριθ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- 3) Από τον έλεγχο των τριμηνιαίων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της χρήσης προέκυψε ότι είχε συμπεριλάβει την καθαρή αξία των παραπάνω τιμολογίων με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στη στήλη των εισροών.
- 4) Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών προέκυψε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είχαν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις των προμηθευτών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).
- 5) Στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία η περιγραφή είναι γενική, αόριστη και ελλιπής και δεν μπορεί να γίνει αντιστοίχιση της τιμολογημένης δαπάνης του παραστατικού με τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά.
- 6) Μέρος των προσκομισθέντων επιταγών παραδόθηκε προς εξόφληση έτερων προμηθευτών της επιχείρησης του προσφεύγοντος και όχι προς εξόφληση του εκδότη και οι υπόλοιπες επιταγές οπισθογραφήθηκαν από τον εκδότη και παραδόθηκαν σε τρίτες οντότητες χωρίς να εντοπίζονται συναλλαγές μεταξύ αυτών βάσει των Συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών χρήσεων 2015-2016.
- 7) Για τον εκδότη δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οποιαδήποτε απόδειξη πληρωμής/εξόφλησης των συναλλαγών με τη χρήση τραπεζικού μέσου.

8) Η επιχείρηση του προσφεύγοντος έχουσα το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής δεν προσκόμισε στον έλεγχο οποιοδήποτε λοιπό αποδεικτικό στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι συναλλαγές με τις δύο εκδότριες επιχειρήσεις έλαβαν χώρα.

Και έκρινε ότι τα ληφθέντα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 860.030,00 € πλέον Φ.Π.Α. 201.302,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 1.061.332,40 €, είναι εικονικά ως προς το σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται αναπόδεικτη, γενική και αόριστη αιτιολογία όσον αφορά την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων καθώς από την Έκθεση Ελέγχου δεν προκύπτουν οι λόγοι που τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ισχυρίζεται επίσης ότι η διατύπωση του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στηρίζεται στην πλημμελή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων που συναλλάσσονταν με αυτόν, γεγονός το οποίο δεν δύναται να στοιχειοθετήσει την παραμικρή ευθύνη του, ούτε και να αμφισβητήσει την αυθεντικότητα των συναλλαγών και των παραστατικών η πληρωμή των έλαβε χώρα νομίμως. Τέλος ισχυρίζεται ότι εκείνος διατελούσε σε απολύτως καλή πίστη.

Επειδή, από τα υπ' αριθμόν προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχουν συναφθεί μεταξύ ελεγχόμενου και εκδότη, δεν είναι εφικτό να αντιστοιχιστούν οι χρεώσεις των συμφωνητικών με την τιμολογημένη δαπάνη της μίσθωσης, καθώς στα ανωτέρω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν αναφέρονται ούτε οι ώρες που χρησιμοποιήθηκε το μηχάνημα ούτε σε ποιο μηχάνημα αφορούν.

Επειδή, στα παραπάνω τιμολόγια η περιγραφή είναι ελλιπής, καθώς δεν αναγράφεται σε κανένα εξ' αυτών ποιο συγκεκριμένο μηχάνημα μισθώνεται κάθε φορά από τον προμηθευτή, δηλαδή στην περιγραφή του παραστατικού δεν αναφέρεται πουθενά ο τύπος, ή η μάρκα, ή το μοντέλο του μηχανήματος, ή ο αριθμός μητρώου/πλαισίου του. Οι προσκομισθείσες καταστάσεις δεν φέρουν βέβαιη χρονολογία, δεν έχουν κατατεθεί σε καμία υπηρεσία και δεν έχουν αποδεικτική ισχύ.

Επειδή, όπως προκύπτει και από την Πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, η επιχείρηση δεν έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου.

Επειδή, δεν αποδείχτηκε η ολοσχερής εξόφληση του τιμήματος των ληφθέντων τιμολογίων από την επιχείρηση καθώς το σύνολο των προσκομιζόμενων επιταγών που στην πλειοψηφία τους έχουν εκδοθεί από την εταιρεία ο προσφεύγων τις οπισθογραφούσε και τις παρέδιδε στον για την εξόφληση των μισθωμάτων των μηχανημάτων έργων. Από τα απαντητικά έγγραφα των τραπεζών σχετικά με τον τελικό αποδέκτη των εν λόγω επιταγών προκύπτει ότι σε κάποιες από αυτές και ειδικότερα στις υπ' αριθμόν επιταγές δεν φέρεται καν ως οπισθογράφος ο προμηθευτής, αλλά αντ' αυτού ως δεύτερος οπισθογράφος (μετά από πρώτο οπισθογράφο τον προσφεύγοντα και χωρίς καμία μεσολάβηση στην κυκλοφορία της δίγραμμης επιταγής) αναγράφεται κάθε φορά κάποιος έτερος προμηθευτής της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Στις υπόλοιπες επιταγές όπου ως δεύτερος οπισθογράφος φαίνεται ο, προέκυψε ότι αυτές εκχωρήθηκαν από τον τελευταίο προς εταιρείες που δεν

εντοπίστηκαν ως αντισυμβαλλόμενες με αυτόν οντότητες στις συγκεντρωτικές εξόδων ώστε να αιτιολογείται η εκχώρηση των επιταγών προς αυτές για την εξόφληση τυχόν συναλλαγών.

Επειδή, ομοίως, και στο υπ' αριθ., του εκδότη, η περιγραφή είναι γενική και αόριστη χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας για την ορθή τιμολόγηση. Από την αναγραφόμενη αιτιολογία «Ωρομίσθιο εκσκαφών Α1 Εργασίες» δεν διευκρινίζεται αν πρόκειται για ωρομίσθιο μηχανημάτων εκσκαφών ή υπηρεσίες εργατικού δυναμικού και κατά συνέπεια δεν εξάγεται ασφαλές συμπέρασμα για το πώς τιμολογήθηκε η παρεχόμενη υπηρεσία. Από το υπ' αριθμόν προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει συναφθεί μεταξύ ελεγχόμενου και εκδότη δε μπορούν να αντιστοιχιστούν οι χρεώσεις του συμφωνητικού με την τιμολογημένη δαπάνη του ωρομισθίου εκσκαφών, καθώς στο ανωτέρω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών δεν αναφέρεται ούτε σε ποιο μηχάνημα αφορούν οι χρεώσεις ούτε οι ώρες που χρησιμοποιήθηκε το μηχάνημα ή το εργατικό προσωπικό. Στο εν λόγω παραστατικό η περιγραφή είναι ελλιπής, καθώς δε γίνεται καμία αναφορά για τον τύπο, ή τη μάρκα, ή το μοντέλο του μηχανήματος, ούτε για το ποιες πραγματικά εργασίες παρασχέθηκαν.

Επειδή, όπως προκύπτει και από την Πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η επιχείρηση δεν έχει στην κατοχή της τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό και επίσης δεν έχει στη διάθεσή της το απαιτούμενο εργατικό δυναμικό για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πληρωμή/εξόφληση του ως άνω τιμολογίου με τη χρήση τραπεζικού μέσου.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών τεκμηριώνεται πλήρως από την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, οπότε και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας, η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών καθώς ο προσφεύγων δεν πραγματοποίησε τις εικονικές συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια με τα υπό κρίση και φερόμενα ως μισθωμένα από αυτόν μηχανήματα, η φυσική κατοχή των οποίων δεν αποδείχτηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικής, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς την μη αναγνώριση προς έκπτωση των αποσβέσεων:

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νόμιμα και παντελώς καταχρηστικά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 716.054,20€, λόγω χρήσης συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών όσων ορίζονται στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον οι προκείμενες αποσβέσεις υπολογίστηκαν επί τη βάσει της ωφέλιμης ζωής ενός εκάστου των στοιχείων του μητρώου παγίων της επιχείρησης κατά την επίμαχη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«[...] 4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%
Κατασκευές και εγκαταστάσεις για τη φόρτιση οχημάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO2/χλμ.	100%
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν	5%

χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	
Αεροσκάφη, σιδηροδρομικοί συρμοί, πλοία και σκάφη εκτός από μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	5%
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10%
Μέσα μεταφοράς ατόμων εκτός από τα μέσα μεταφοράς μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	16%
Μέσα μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	50%
Μέσα μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων εκτός από μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	12%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων μηδενικών ρύπων	50%
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων μηδενικών ρύπων	50%
Μέσα μαζικής μεταφοράς ατόμων χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO ₂ /χλμ.	25%
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10%
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός, και λογισμικό	20%
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10%
Εξοπλισμός και όργανα, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας. Ως εξοπλισμός και όργανα που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, θεωρείται αυτός, που περιγράφεται στο σχετικό άρθρο της κοινής υπουργικής απόφασης του άρθρου 22Α.	40%

[...]

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.»

Επειδή, με βάση το Μητρώο παγίων διενεργήθηκε επανυπολογισμός των αποσβέσεων της ελεγχόμενης χρήσης εφαρμόζοντας τις ανωτέρω διατάξεις και από το σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 716.054,20 ευρώ λόγω χρήσης συντελεστών απόσβεσης διαφορετικών όσων ρητά ορίζονται στο άρθρο 24 του Ν.4172/2013, ως ακολούθως:

A/A	Περιγραφή Παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Συνολική Αξία	Αποσβέσεις χρήσης	Συντελεστής Άρθρου 24	Μήνες χρήσης	Αποσβέσεις ελέγχου	ΔΙΑΦΟΡΑ
1	60.000,00	12.000,00	10%	12	6.000,00	6.000,00
2	72.000,00	21.600,00	10%	12	7.200,00	14.400,00
3	58.000,00	24.100,00	10%	12	5.800,00	18.300,00
4	0,00	0,00	0%	0	0,00	0,00
5	60.000,00	12.000,00	10%	12	6.000,00	6.000,00
6	10.000,00	2.000,00	10%	12	1.000,00	1.000,00
7	47.000,00	9.400,00	10%	12	4.700,00	4.700,00
8	11.000,00	2.200,00	10%	12	1.100,00	1.100,00
9	0,00	0,00	0%	0	0,00	0,00

							
10	.....	..... ....	403.000,00	120.900,00	10%	12	40.300,00	80.600,00
11	.....	..... ....	50.000,00	10.000,00	10%	12	5.000,00	5.000,00
12	.....	..... ....	6.700,00	0,00	0%	0	0,00	0,00
13	.....	..... ....	6.000,00	600,00	10%	12	600,00	0,00
14	.....	..... ....	40.000,00	4.000,00	10%	12	4.000,00	0,00
15	.....	..... ....	6.000,00	600,00	10%	12	600,00	0,00
16	.....	..... ....	20.000,00	2.000,00	10%	12	2.000,00	0,00
17	.....	..... ....	150.000,00	30.000,00	10%	12	15.000,00	15.000,00
18	.....	..... ....	9.700,00	1.940,00	12%	12	1.164,00	776,00
19	.....	..... ....	27.000,00	2.700,00	10%	12	2.700,00	0,00
20	.....	..... ....	10.000,00	10.000,00	16%	10	1.333,33	8.666,67
21	.....	..... ....	650,31	650,31	100%	12	650,31	0,00
22	.....	..... ....	406,12	406,12	100%	12	406,12	0,00
23	.....	..... ....	563,71	563,71	100%	12	563,71	0,00
24	.....	..... ....	560,16	560,16	100%	12	560,16	0,00
25	.....	..... ....	152.000,00	76.945,89	10%	5	6.333,33	70.612,56
26	.....	..... ....	6.000,00	6.000,00	12%	5	300,00	5.700,00
27	.....	..... ....	48.900,00	24.450,00	10%	4	1.630,00	22.820,00
28	.....	..... ....	35.080,00	17.540,00	10%	4	1.169,33	16.370,67
29	.....	..... ....	455.000,00	227.500,00	10%	1	3.791,67	223.708,33
30	.....	..... ....	3.900,00	3.899,99	10%	0	0,00	3.899,99
31	.....	..... ....	3.900,00	3.899,99	10%	0	0,00	3.899,99
32	.....	..... ....	393.000,00	196.500,00	10%	0	0,00	196.500,00
33	.....	..... ....	22.000,00	11.000,00	10%	0	0,00	11.000,00
			2.168.360,30	835.956,17			119.901,97	716.054,20

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ως άνω ποσό των 716.054,20€, καθώς εφαρμοστέα είναι τα οριζόμενα από το άρθρο 24 ν.4172/2013 και οι προβλεπόμενοι σε αυτό συντελεστές και όχι άλλες μέθοδοι που τυχόν υφίστανται, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης και καταχρηστικής απόρριψης του ποσού των 716.054,20€ από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας και εσφαλμένης κρίσης των πραγματικών γεγονότων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής για το φορολογικό έτος 2016, ως κάτωθι:

Α)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου

Φορολογικό έτος 2016

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

Διαφορά φόρου	644.732,12 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του ΚΦΔ	341.599,90 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	150.029,88 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.174.829,57 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.