



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1279

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει, γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των:

α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 135.093,63 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 67.546,82 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 27.487,55 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **230.128,00 €**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 1.822,04 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 911,02 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **2.733,06 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της για το φορολογικό έτος 2016.

Η ως άνω εντολή ελέγχου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμό εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, σύμφωνα με την με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3866/22-07-2022) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Απία ελέγχου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα την ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΛΛΩΝ ΕΡΓΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ Π.Δ.Κ.Α., αποτέλεσε το με αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο και την συνημμένη έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας με προφανή φορολογικά οφέλη για τους λήπτες αυτών. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

Ειδικότερα από τη σχετική έκθεση προκύπτει ότι η οντότητα με Α.Φ.Μ. και έδρα κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε τρεις χιλιάδες ενενήντα (3.090) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89€.

Ανάμεσα στους λήπτες των ανωτέρω εικονικών στοιχείων, συγκαταλέγεται και η προσφεύγουσα οντότητα,, καθώς κατά το διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016 έλαβε οκτώ (8) εικονικά ως προς το σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 200.000,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 48.000,00€, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών.

Σύμφωνα με την από Έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ. για την επιχείρηση

« Ο έλεγχος αναζήτησε την ελεγχόμενη οντότητα στην δηλωθείσα έδρα όπου δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί. Επίσης μετέβη στην δηλωθείσα αποθήκη στη διεύθυνση, όπου και εκεί δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί (σχετική εντολή). Στην συνέχεια ο έλεγχος αναζήτησε τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο στην διεύθυνση κατοικίας του και επειδή ο ανωτέρω απουσίαζε επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλία και εκδοθέντα - ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου ως την μη διάθεση των λογιστικών αρχείων στον έλεγχο (Σ.Δ.Ε. 2595/20).

Ο έλεγχος αναζήτησε εκ νέου τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο στην διεύθυνση κατοικίας του και επειδή ο ανωτέρω απουσίαζε επέδωσε (θυροκόλλησε) την με αρ. νέα πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλία και εκδοθέντα - ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Η ελεγχόμενη οντότητα και πάλι δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου ως την μη διάθεση των λογιστικών αρχείων στον έλεγχο (Σ.Δ.Ε. 2718/20).

Επίσης, ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ έγγραφό του προς τον ΕΦΚΑ ζήτησε μεταξύ άλλων να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητές του για τα ελεγχόμενα έτη καθώς και αν έχουν καταβληθεί ή όχι οι ασφαλιστικές εισφορές.

Ο ΕΦΚΑ στο με αριθμό πρωτοκόλλου απαντητικό έγγραφό του ως προς την ελεγχόμενη οντότητα, μας γνώρισε ότι έχει απογραφεί ως εργοδότης, υποβάλλει ΑΠΔ ηλεκτρονικά από 09/2016 έως 05/2018 χωρίς καταβολή εισφορών και μας επισύναψε κατάσταση απασχολούμενων και την ειδικότητα τους.

Από την ανωτέρω απάντηση προκύπτει ανυπαρξία ουσιαστικά προσωπικού καθόσον πέραν της μη καταβολής των εισφορών στο σύνολο τους οι ώρες απασχόλησης ανά ελεγχόμενο έτος είναι ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των δηλωθέντων εργασιών.

Ειδικότερα

το έτος 2016 με σύνολο καθαρών εσόδων 30.894.337,89€ φέρεται να απασχολεί τρεις μόνο εργαζόμενους με σύνολο ακαθάριστων αποδοχών 7.275,94€ και 244 ημέρες απασχόλησης το έτος 2017 με σύνολο καθαρών εσόδων 10.243.567,61€ φέρεται να απασχολεί δώδεκα εργαζόμενους με σύνολο ακαθάριστων αποδοχών 11.670,26€ και 421 ημέρες απασχόλησης το έτος 2018 με σύνολο καθαρών εσόδων 843.830,09€ φέρεται να απασχολεί οκτώ εργαζόμενους με σύνολο ακαθάριστων αποδοχών 18.417,71€ και 677 ημέρες απασχόλησης Ο έλεγχος παρατηρεί ότι και αυτό το ελάχιστο προσωπικό που φέρεται να απασχολεί, οι ακαθάριστες αποδοχές του και οι ώρες απασχόλησης είναι αντιστρόφως ανάλογες του όγκου εργασιών της ελεγχόμενης οντότητας.

Επίσης ο έλεγχος σε συνέχεια της απάντησης του ΕΦΚΑ με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ έγγραφό του προς τον ΕΦΚΑ ζήτησε να μας γνωρίσει τον Α.Φ.Μ. των απασχολούμενων στην ελεγχόμενη οντότητα, ως αναγράφονται στην συνημμένη κατάσταση στο με αρ. πρωτ. έγγραφο.

Μέχρι και την ημέρα ολοκλήρωσης της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου δεν έχουμε λάβει απάντηση στο ανωτέρω αίτημα μας.

Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το μηχανογραφικό σύστημα elenxis προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει δηλώσει για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 μικρής αξίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα από την Βουλγαρία 46.376,00 για τις οποίες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν υπάρχει αντίστοιχη δήλωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την Βουλγαρία.

Ακόμη ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του προς την ΔΗΛΕΔ/τμήμα Γ τελωνειακών εφαρμογών ζητήσαμε μεταξύ άλλων να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη οντότητα έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Η ΔΗΛΕΔ/τμήμα Γ τελωνειακών εφαρμογών στο με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ απαντητικό της έγγραφου μας γνώρισε μεταξύ άλλων ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ελεγχόμενη οντότητα.

Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι για το έτος 2016 έχει οριστικοποιηθεί έλεγχος από την ΦΑΕ Αθηνών. Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. έγγραφο του προς την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών ζήτησε να μας γνωρίσει αν έχει συνταχθεί έκθεση για την έκδοση και λήψη εικονικών και σε αρνητική περίπτωση να μας χορηγήσει αντίγραφα των εκθέσεων εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών ανταποκρίθηκε στο αίτημα μας και στο με αρ. πρωτ. απαντητικό της έγγραφου μας γνώρισε ότι δεν έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου για έκδοση και λήψη εικονικών ενώ μας γνώρισε ότι διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εισοδήματος και Φ.Π.Α. διαβιβάζοντας μας τις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου καθώς και τις αντίστοιχες καταλογιστικές πράξεις για την ελεγχόμενη φορολογική χρήση 2016.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ως προς τα ελεγχόμενα φορ. έτη για τις περιόδους 01/03/2018 έως 31/12/2018.

Επίσης δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορ. έτη 2017 και 2018.

Για την επεξεργασία των ανωτέρω κατασχεθέντων φορ. στοιχείων έκδοσης εκδόθηκε η με αριθμό εντολή επεξεργασίας.

Η υπηρεσία μας με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της προς τα ΕΛΤΑ Υπηρεσία πρόληψης και καταστολής του ξεπλύματος χρήματος ζήτησε να μας αποσταλούν αναλυτικά στοιχεία εντολών μεταφοράς χρημάτων για την ελεγχόμενη οντότητα και τα μέλη της για την περίοδο 2016-2019.

Η ανωτέρω υπηρεσία των ΕΛΤΑ ανταποκρίθηκε στο αίτημα μας με το με αρ. πρωτ. 1.5.1.1 / 1974 Ε Εμπιστευτικό της έγγραφου, το οποίο επισυνάπτεται σε φωτοαντίγραφο στην παρούσα έκθεση ελέγχων με τα συνημμένα σε ηλεκτρονική μορφή δύο αρχεία συναλλαγών.

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία συναλλαγών που έστειλαν τα ΕΛΤΑ και από την έρευνα της υπηρεσίας μας προκύπτουν τα κάτωθι:

Η μέγιστη αξία μιας επιταγής είναι 6.000,00€ και εισπράττεται σε συγκεκριμένο κατάστημα των ΕΛΤΑ που ορίζεται από τον εντολέα.

Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι σε όλες τις περιπτώσεις η έκδοση και η είσπραξη των ταχυδρομικών επιταγών γίνεται στο ίδιο κατάστημα των ΕΛΤΑ, στο κατάστημα Λαχαναγοράς. Επιπλέον χρονικά αμέσως μετά από την έκδοση γίνεται και η είσπραξη των επιταγών δηλαδή και ο εντολέας και ο κομιστής των επιταγών βρίσκονται μαζί στο ίδιο κατάστημα και την ίδια ώρα και γίνεται παράλληλα η έκδοση και η είσπραξη των επιταγών.

Ειδικότερα για το έτος 2016 ο έλεγχος διαπιστώνει ότι

1) Έχει δηλώσει στην κατάσταση εξόδων έξοδα συνολικής καθαρής αξίας 1.248.639,55€ εκ των οποίων τα 49 στοιχεία με φερόμενο ως εκδότη τον συνολικής καθαρής αξίας 918.774,61€ είναι πλαστά και εικονικά για τους λόγους που αναλυτικά ανωτέρω αναφέρονται.

Επιπλέον φέρεται στο φορολογικό έτος 2016 να υπάρχουν έξοδα-δαπάνες με αντισυμβαλλόμενους αυτοκινητιστές-ιδιοκτήτες φορτηγών, σημαντικές σε σχέση με το σύνολο των εξόδων και ειδικότερα:

Ο έλεγχος στην συνέχεια προέβη σε διασταυρωτικούς ελέγχους σε κάποιους από τους ανωτέρω με τα εξής αποτελέσματα

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι οι μεταφορές στην πραγματικότητα γινόντουσαν για λογαριασμό της και όχι για λογαριασμό της Από τα ανωτέρω προκύπτει ουσιαστική ανεπάρκεια στο φορολογικό έτος 2016 αγορών-δαπανών σε σχέση μάλιστα με τον τεράστιο όγκο πωλήσεων που ανέρχεται σε 30.894.337,89€.

Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΛΛΩΝ ΕΡΓΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ Π.Δ.Κ.Α.» και τηρεί απλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει κατά το φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία (βιβλίο εσόδων εξόδων) αγορές παγίων συνολικής καθαρής αξίας 158.332,74€. Από τις αγορές αυτές μέρος αυτών ποσού 60.000,00€ έχει μεταφερθεί ορθά στον κωδ. 811 «Αγορές παγίων χρήσης» του εντύπου Ε3 της υποβληθείσας δήλωσης Ε1 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με α/α και το υπόλοιπο ποσό των 98.332,74€ έχει καταχωριστεί στον κωδικό 523 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων» του πίνακα δ' Δαπάνες Παροχής Υπηρεσιών μειώνοντας ισόποσα το καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό και το φορολογητέο αποτέλεσμα του έτους. Από την ανάλυση των ληφθέντων τιμολογίων της αγοράς παγίων από τον παρόντα έλεγχο προκύπτει ότι ποσό 5.632,74€ αφορά πάγια ισόποσης ή μικρότερης αξίας των 1.500,00€ και δυνητικά παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης αυτών εξ ολοκλήρου εντός του ίδιου φορολογικού έτους μέσω των διενεργούμενων αποσβέσεων, ενώ για το υπόλοιπο ποσό των 152.700,00€ που αφορά αγορές παγίων άνω των 1.500,00€ παρέχεται το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Παράλληλα διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συμπεριλάβει και εγγράψει στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλίο εσόδων εξόδων) Αποσβέσεις ποσού 10.298,06€ και έχει μεταφέρει αυτές στον κωδ. 542 «αποσβέσεις παγίων» του πίνακα δ' Δαπάνες Παροχής Υπηρεσιών του εντύπου Ε3 της υποβληθείσας δήλωσης Ε1 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με α/α μειώνοντας ισόποσα το καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό και το φορολογητέο αποτέλεσμα του έτους. Ως εκ τούτου ο παρών έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 22, 23 και 24 του Ν.4172/2013 και προσμετρώντας το γεγονός ότι το ποσό των αποσβέσεων που καταχωρίστηκαν στα βιβλία και συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις του φορολογικού έτους 2016 υπερβαίνουν το ποσό των 5.632,74€ που αφορά πάγια ισόποσης ή μικρότερης αξίας των 1.500,00€, δεν αναγνωρίζει το ποσό των 98.332,74€, που έχει καταχωριστεί στον κωδικό 523 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων» του πίνακα δ' Δαπάνες Παροχής Υπηρεσιών, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους και καταλογίζει αυτό ως Λογιστική Διαφορά.

2. Έγινε έλεγχος για τον ορθό υπολογισμό και την ορθή μεταφορά των φορολογικών ζημιών και διαπιστώθηκαν παρατυπίες - παραλείψεις. Ειδικότερα η ελεγχόμενη επιχείρηση για το φορολογικό έτος 2015 έχει υποβάλλει την με α/α τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν.4512/2018 με την οποία αναμόρφωσε τα αποτελέσματά της και η ζημιά φορολογικού έτους 2015 προσδιορίστηκε στο ποσό των 24.632,45€. Συνεπεία αυτού όφειλε όπως υποβάλλει τροποποιητική δήλωση και για το φορολογικό έτος 2016 προκειμένου να τροποποιήσει τον κωδικό 415 «Ζημιά προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα» και να συμπεριλάβει το ποσό των 24.632,45€ αντί του ποσού των 32.632,45€ που καταχωρίστηκε στην αρχικώς υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με αρ. καταχ. Για την παράλειψη - παρατυπία αυτή ο παρών έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και την εκκαθάριση του φόρου λαμβάνει υπόψη το ποσό των 24.632,45€ ως ζημιά προηγούμενων ετών από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτή προσδιορίστηκε συνεπεία της υποβολής της με α/α τροποποιητικής δήλωσης φορ. εισοδήματος φορ. έτους 2015.

3. Ο προσφεύγων καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ατομικής του επιχείρησης τα κάτωθι οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π., τα οποία συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου 2016 και τις δηλώσεις (Μ.Υ.Φ.) του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΚΑΙ ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
1	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
2	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
3	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
4	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
5	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
6	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
7	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
8	25.000,00	6.000,00	31.000,00	.....
	ΣΥΝΟΛΟ		200.000,00	48.000,00	248.000,00	

Για τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία τέθηκαν υπόψη του ελέγχου εξοφλήσεις μέσω ταχυδρομικών επιταγών των ΕΛ.ΤΑ., επιταγές τραπέζης και αποδείξεις είσπραξης της, ως εξής:

A/A	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΕΛ.ΤΑ./Π.Ι.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΩΡΑ	ΠΟΣΟ	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ
1	7:33:39	6.000,00	.....
2	7:38:05	6.000,00	.....

3	.....	.....	.....	7:40:21	6.000,00	
4	.....	.....	.....	7:42:36	6.000,00	
5	.....	.....	.....	7:44:26	6.000,00	
6	.....	.....	.....	7:46:29	6.000,00	
7	.....	.....	.....	7:48:26	6.000,00	.....
8	.....	.....	.....	7:50:34	6.000,00	
9	.....	.....	.....	7:52:26	6.000,00	
10	.....	.....	.....	7:56:46	6.000,00	
11	.....	.....	.....	7:35:17	3.000,00	.....
12	.....	.....	.....	7:38:33	5.000,00	
13	.....	.....	.....	7:41:36	5.000,00	
14	.....	.....	.....	7:43:54	6.000,00	
15	.....	.....	.....	7:47:00	6.000,00	
16	.....	.....	.....	7:49:05	6.000,00	.....
17	.....	.....	.....	7:51:19	6.000,00	
18	.....	.....	.....	7:53:31	6.000,00	
19	.....	.....	.....	14:58:24	6.000,00	.....
20	.....	.....	.....	14:54:33	6.000,00	
21	.....	.....	.....	14:52:25	6.000,00	
22	.....	.....	.....	14:50:36	6.000,00	
23	.....	.....	.....	14:48:28	6.000,00	
24	.....	.....	.....	14:46:32	6.000,00	.....
25	.....	.....	.....	14:44:14	6.000,00	
26	.....	.....	.....	14:35:52	6.000,00	
27	.....	.....	.....	14:33:29	6.000,00	
28	.....	.....	.....	14:31:33	6.000,00	
29	.....	.....	.....	14:29:33	6.000,00	.....
30	.....	.....	.....	14:24:55	6.000,00	
31	.....	.....	.....	14:23:00	6.000,00	
32	.....	.....	.....	14:20:51	6.000,00	
33	.....	.....	.....	14:18:15	6.000,00	
34	.....	.....	.....	14:15:52	5.000,00	.....
35	.....	.....	.....	14:13:42	5.000,00	
36	.....	.....	.....	13:53:30	3.000,00	
37	.....	.....	.....		21.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ					227.000,00	

Ο έλεγχος έκρινε σχετικά με την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ότι:

«χρησιμοποιήθηκε η ίδια πρακτική εξόφλησης που αναλυτικά αναφέρεται στην από Έκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Η εξόφληση πραγματοποιείται σε τρεις διαφορετικές (3) ημέρες, 13/12/2016, 15/12/2016 και 11/01/2017 στο ίδιο κατάστημα των ΕΛΤΑ (.....), σχεδόν πάντα στο μέγιστο όριο των 6.000,00€ της αξίας των επιταγών money express και μάλιστα σε κάθε περίπτωση οι επιταγές εκδίδονται σχεδόν διαδοχικά και μέσα σε χρονικό διάστημα περίπου μίας ώρας ή και λιγότερο.»

Η πρακτική αυτή δε συνηθίζεται σε εμπορικές συναλλαγές τέτοιων μεγεθών και δημιουργεί υπόνοιες για την ύπαρξη φορολογικού σχεδιασμού (taxplanning), καθώς χαρακτηρίζεται από τη διαμόρφωση και υιοθέτηση συγκεκριμένης, για τις υπό κρίση περιπτώσεις, φορολογικής συμπεριφοράς, ώστε να επιτυγχάνονται ευνοϊκότερες φορολογικές συνέπειες, με στόχο την ελαχιστοποίηση ή και πλήρη αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης χωρίς ωστόσο η εν λόγω συμπεριφορά να αντίκειται, ούτε στο γράμμα, αλλά ούτε και στο πνεύμα των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε συνολική λογιστική διαφορά φορολογικού έτους 2016 ύψους 298.332,74 € και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	585.819,97	585.819,97	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	534.735,79	534.735,79	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	51.084,18	51.084,18	0,00
ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00	298.332,74	298.332,74
ΜΕΙΟΝ: ΖΗΜΙΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	32.632,45	24.632,45	8.000,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	18.451,73	324.784,47	306.332,74
ΤΟΚΟΙ – ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,53	0,53	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	18.452,26	324.785,00	306.332,74

Επίσης, ο έλεγχος μείωσε την αξία των φορολογητέων εισροών από 567.535,00 € σε 367.535,00 €, ήτοι κατά την καθαρή αξία (200.000,00 €) των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων - Πραγματοποίηση των συναλλαγών που απεικονίζονται σε αυτά.

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που

χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

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

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

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

«...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.»

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

«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 οποιοσδήποτε 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 την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ' εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιοσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

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, 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, 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 η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 1313/2013).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013 «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρίας αφορούν συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν και ήταν απαραίτητες για την εκτέλεση μέρους του έργου, που ανέλαβε ο ίδιος ως υπεργολάβος, με ανάδοχο την εταιρία

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων προσκομίζει:

1. Απλό αντίγραφο του από Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ του ίδιου, ως εργολάβου και της εταιρίας με την επωνυμία ως εργοδότη, με βάση το οποίο ο προσφεύγων αναλαμβάνει για το ανωτέρω έργο την υποχρέωση να εκτελέσει:

- Γενικές εκσκαφές, με χρήση εκρηκτικών, βραχωδών εδαφών μετά της μεταφοράς:
 $45.000 \text{ m}^3 * 2.50 \text{ €/m}^3 = 112.500 \text{ €}$ πλέον Φ.Π.Α.
- Γενικές εκσκαφές ημιβραχωδών εδαφών μετά της μεταφοράς:
 $25.000 \text{ m}^3 * 1.20 \text{ €/m}^3 = 30.000 \text{ €}$ πλέον Φ.Π.Α.

2. Απλό αντίγραφο του από Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ του ίδιου, ως εργολάβου και της εταιρίας με την επωνυμία ως εργοδότη, με βάση το οποίο ο προσφεύγων αναλαμβάνει για το ανωτέρω έργο την υποχρέωση να εκτελέσει:

- Γενικές εκσκαφές, με χρήση εκρηκτικών, βραχωδών εδαφών μετά της μεταφοράς:
 $63.000 \text{ m}^3 * 2.50 \text{ €/m}^3 = 157.500 \text{ €}$ πλέον Φ.Π.Α.
- Κατασκευή υπόβασης οδοστρωσίας πάχους 0,10:
 $120.000 \text{ m}^2 * 0,70 \text{ €/m}^2 = 84.000 \text{ €}$ πλέον Φ.Π.Α.
- Κατασκευή βάσης οδοστρωσίας πάχους 0,10:
 $100.000 \text{ m}^2 * 0.70 \text{ €/m}^2 = 70.000 \text{ €}$ πλέον Φ.Π.Α.
- Κατασκευή ερεισμάτων με υλικά οδοστρωσίας:
 $6.600 \text{ m}^3 * 10.00 \text{ €/m}^3 = 66.000 \text{ €}$ πλέον Φ.Π.Α.

Τα ανωτέρω ιδιωτικά συμφωνητικά έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αριθμό πρωτ. αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει επιπλέον:

1. Απλό αντίγραφο της με αριθμό πρωτ. Απόφασης της Δ/νσης τεχνικών έργων Δωδεκανήσου, με θέμα "Έγκριση πρωτοκόλλου της οριστικής παραλαβής του

2. Απλό αντίγραφο της με αριθμό πρωτ. Απόφασης της Δ/νσης τεχνικών έργων Δωδεκανήσου, για την έγκριση της τελικής επιμέτρησης του έργου

3. Απλό αντίγραφο της με αριθμό πρωτ. Βεβαίωσης περάτωσης εργασιών, της Δ/νσης τεχνικών έργων Δωδεκανήσου, για το έργο, με ημερομηνία περαίωσης την

4. Απλό αντίγραφο του από Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ του ίδιου, ως εργοδότη και της εταιρίας με την επωνυμία ως εργολάβου, με βάση το οποίο η εταιρία αναλαμβάνει για το ανωτέρω έργο την υποχρέωση να εκτελέσει:
Παραγωγή αδρανών υλικών $40.000 \text{ m}^3 * 5.00 \text{ €/m}^3 = 200.000 \text{ €}$
Το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αριθμό πρωτ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα αδρανή υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για τις ανωτέρω εργασίες και αναφέρονται στα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια της, δεν αγοράστηκαν από κάπου, ούτε μεταφέρθηκαν από αλλού στο χώρο του έργου, αλλά παρήχθησαν και χρησιμοποιήθηκαν επί τόπου στον χώρο του έργου (θραύση πετρωμάτων), χωρίς χρήση ιδιαίτερων μεταφορικών μέσων και χωρίς ιδιαίτερες δαπάνες μεταφορικών.

Επειδή, η περιγραφή των ληφθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από την εκδότρια αφορά την παραγωγή αδρανών υλικών. Τα αδρανή υλικά είναι βασικό στοιχείο σε τεχνικά έργα και συγκεκριμένα θεωρείται το βασικό υλικό στην οδοποιία για κατασκευή βάσεων, υποβάσεων, αντιολισθηρών. Στην οδοποιία, όπου τα αδρανή υλικά που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή των εύκαμπτων οδοστρωμάτων (περίπου το 90% αποτελείται από αδρανή) προέρχονται, κυρίως, από τη θραύση κατάλληλων πετρωμάτων ή άλλων υλικών φυσικών αποθέσεων (ποταμών ή χειμάρρων, θαλάσσιων). Επιπλέον, για την ίδια χρήση μπορεί να χρησιμοποιηθούν και προϊόντα θραύσης σκωριών ή και από επεξεργασία απορριμμάτων ορυχείων (με θραύση και ταξινόμηση), εφόσον όμως πληρούνται οι απαιτούμενες φυσικομηχανικές ιδιότητες (αντοχή, επιφανειακή υφή, πορώδες κ.λπ.). Επιπρόσθετα, στην κατασκευή οδοστρωμάτων, για ορισμένα όμως μόνο στρώματα (βάσεις, υποβάσεις), μπορούν να χρησιμοποιηθούν και τεχνητά αδρανή ή θραυσμένα υλικά παλαιών οδοστρωμάτων κατασκευασμένων από ασφαλτόμιγμα ή ανακυκλούμενο σκυρόδεμα. Τα αδρανή υλικά ανάλογα με τη χρήση τους διακρίνονται σε κατηγορίες και μεγέθη και τα βασικότερα εξ αυτών είναι άμμος, γαρμπίλι, χαλίκι, ρυζάκι και σκύρα, τα οποία στην αγορά έχουν διαφορετική τιμή, που καθορίζεται από διάφορους παράγοντες, όπως η προέλευση, η κοκκομετρική ανάλυση, η πυκνότητα, κλπ.

Από τα ληφθέντα τιμολόγια προκύπτει η παραγωγή από την εκδότρια αδρανών υλικών συνολικής ποσότητας 40.000 m^3 με τιμή μονάδας $5,00\text{€}$ ($40.000,00 \text{ m}^3 \times 5,00\text{€/ m}^3 = 200.000,00\text{€}$), χωρίς να γίνεται καμία απολύτως αναφορά στην κατηγορία και στο είδος των παραγόμενων αδρανών υλικών, αλλά αόριστα αναγράφεται στην περιγραφή η παραγωγή αδρανών υλικών και σε όλα τα Τ.Π.Υ. η τιμολόγηση αυτών γίνεται με μία (1) και μοναδική τιμή ($5,00\text{€/ m}^3$).

Επιπλέον, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εκδότρια επιχείρηση, αυτή φέρεται ότι δεν διαθέτει κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή, ανθρώπινο δυναμικό και δαπάνες οι οποίες δικαιολογούν την παροχή των ανωτέρω εργασιών.

Επειδή, δεδομένης της συναλλακτικής αδυναμίας της ανωτέρω εκδότριας επιχείρησης να εκτελέσει τις συναλλαγές τις οποίες αφορούν τα επίμαχα οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων, καθαρής αξίας $200.000,00 \text{ €}$ πλέον Φ.Π.Α. αξίας $48.000,00 \text{ €}$, η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης της καλής της πίστης, με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με το προσκομισθέν Πρωτόκολλο Οριστικής Παραλαβής του έργου στην ενότητα 11. Λογαριασμοί – Πιστοποιήσεις, αναφέρεται ότι:

«Κατά τη διάρκεια των εργασιών κατασκευής του έργου, συντάχθηκαν δεκαπέντε (15) Πιστοποιήσεις – Λογαριασμοί..... οι εργασίες κατασκευής του έργου περατώθηκαν εξ' ολοκλήρου και εμπρόθεσμα στις 20/11/2016, δηλαδή μέσα στον αρχικό συμβατικό χρόνο προθεσμίας των δεκαπέντε (15) ημερολογιακών μηνών της σύμβασης και με επιπλέον χορήγηση τεσσάρων (4) παρατάσεων, συνολικά έως τις 20/11/2016».

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι το έργο είχε μία διάρκεια και οι εργασίες του εκτελούνταν προοδευτικά. Η παραγωγή μάλιστα αδρανών υλικών είναι απαραίτητο να διενεργηθεί πριν από άλλες εργασίες τις οποίες παρείχε ο προσφεύγων (κατασκευή υπόβασης και βάση οδοστρωσίας, κατασκευή ερεισμάτων με υλικό οδοστρωσίας).

Επειδή, τα ληφθέντα τιμολόγια εκδόθηκαν και λήφθηκαν από 08/10/2016 - 26/11/2016. Σύμφωνα με το άρθρο 11 ν.4308/2014 ΕΛΠ σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση ή σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν κατά τους μήνες Οκτώβριο και Νοέμβριο 2016 και από τα επισυναπτόμενα στο Υπόμνημα του ελεγχόμενου και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν προκύπτει με σαφήνεια ο ακριβής χρόνος ολοκλήρωσης και παράδοσης των συγκεκριμένων υπηρεσιών.

Επειδή, στην περιγραφή των ληφθέντων Τ.Π.Υ. δεν αναγράφεται τόπος αποστολής ή/και παράδοσης. Στα Τ.Π.Υ αναγράφεται «βάσει σύμβασης». Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για τις συναλλαγές με την εκδότρια, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014.

Επειδή, τα ιδιωτικά συμφωνητικά και οι πιστοποιήσεις παράδοσης και παραλαβής του έργου που ανέλαβε ως υπεργολάβος ο προσφεύγων, δεν αποτελούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία της πραγματοποίησης των συναλλαγών του με την εταιρία Επειδή, από όλα τα ανωτέρω δεν προκύπτει ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 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 με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου		18.452,26	324.785,00	324.785,00	306.332,74
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	13.515,19			135.093,63
	Χρεωστικό ποσό		121.578,44	121.578,44	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			67.546,82	67.546,82	67.546,82
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		141,95	27.629,50	27.629,50	27.487,55
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		12.723,24	12.723,24	12.723,24	
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για καταβολή			230.128,00	230.128,00	230.128,00

Β) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	585.819,97	585.819,97	585.819,97	-
Αξία φορολογητέων εισροών	567.535,00	367.535,00	367.535,00	200.000,00
Φόρος εκροών	95.806,56	95.806,56	95.806,56	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	146.875,25	96.955,25	96.955,25	49.920,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	51.068,69	2.970,73	2.970,73	48.097,96
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.822,04	1.822,04	1.822,04
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		911,02	911,02	911,02
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.733,06	2.733,06	2.733,06
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	51.068,69	2.970,73	2.970,73	48.097,96

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.